

Universidade Federal de Santa Catarina

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NO IMPOSTO SOBRE
PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Dissertação submetida à Universidade Federal de Santa
Catarina para obtenção do grau de Mestre em Ciências Humanas-Espe-
cialidade Direito.

Evaristo Paulo Gouvêa

maio - 1980

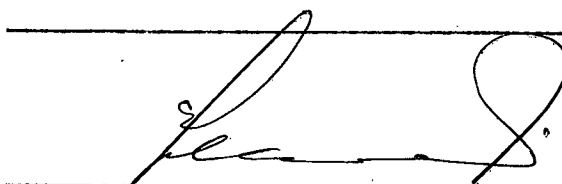
Esta Dissertação foi julgada para a obtenção do título de Mestre em Ciências Humanas-Especialidade Direito e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação.

Ari Kardec de Melo
Professor-Orientador



Paulo Henrique Blasi
Coordenador do Curso de Pós-Graduação

Apresentada perante a banca examinadora composta dos Professores:



AGRADECIMENTOS

O autor expressa seu reconhecimento aos Professores do Curso de Pós-Graduação em Direito, - Doutores Ari Kardec de Melo, Clovis de Souto Goulart, Luís Alberto Warat, Luiz Fernando Coelho, Osni de Medeiros Regis, Osvaldo Ferreira de Melo, Paulo Henrique Blasi e Rosa Maria Cardoso da Cunha - cujos ensinamentos e orientação tornaram possível esta dissertação; aos seus alunos que durante os períodos de afastamento da cátedra tiveram paciência e dedicação na espera; à Associação dos Amigos da FURB, pelo auxílio financeiro concedido; ao Professor Olivo Pedron, mestre em Literatura Brasileira, que, com dedicação, paciência e principalmente conhecimento, corrigiu os originais, e, finalmente, a Waltrudes F. Gresser, que, paciente-mente, datilografou os originais.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é um estudo sistemático, dentro da dogmática jurídica tradicional, da relação jurídica tributária, no caso particular do imposto sobre produtos industrializados, com especial referência ao momento em que nasce a obrigação tributária.

No trabalho o autor procura provar que do fato gerador do imposto sobre produtos industrializados não surge uma obrigação tributária verdadeira e própria, mas sim um complexo de deveres tributários a cargo do sujeito passivo.

A obrigação tributária somente surgiria com o descumprimento de qualquer um dos deveres tributários surgidos com o fato gerador, e após um ato praticado pela administração tributária - o lançamento.

ABSTRACT

The objective of this paper is a systematic study of the legal tax relationship, within traditional dogmatic law with special reference to the reference excise tax on industrialized products, at the time the tributary obligation arises.

In this paper the attempts to prove that from the generating source of the excise tax on industrialized products a true and proper tributary obligation doesn't rise, but a complex of tributary duties under the responsibility of the captive subject.

The tax obligation would only arise by the failure to meet any of the said duties, arising from the generating source, and after an action practised by the tax authorities, in other words, the posting.

SUMÁRIO

	P.
1 - <u>INTRODUÇÃO</u>	1
1.1 - Objetivos.....	1
1.2 - Definição do Problema.....	1
1.3 - Hipótese do Trabalho.....	5
1.4 - Metodologia.....	5
1.5 - Referências Bibliográficas.....	6
2 - <u>A ADMINISTRAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRI-</u> <u>ALIZADOS</u>	7
2.1 - A Administração do Imposto sobre produtos in- dustrializados.....	7
2.2 - Referências Bibliográficas.....	13
3 - <u>AS BASES TEÓRICAS DO PROBLEMA E AS TEORIAS TRADICIO-</u> <u>NAIS</u>	19
3.1 - As Teorias Tradicionais.....	19
3.2 - As Teorias e o Código Tributário Nacional....	22
3.3 - O Código Tributário Nacional e sua Aplicação à Administração do Imposto sobre Produtos In- dustrializados.....	24
3.4 - Referências Bibliográficas.....	29
4 - <u>AS BASES TEÓRICAS DO PROBLEMA E A TEORIA PROPOSTA..</u>	37
4.1 - A Teoria Proposta.....	37
4.2 - Aplicação da Teoria Proposta ao Imposto sobre Produtos Industrializados.....	54
4.3 - Referências Bibliográficas.....	82
5 - <u>CONCLUSÕES</u>	108

	p.
6 - BIBLIOGRAFIA.....	114
A - LIVROS.....	114
B - REVISTAS.....	138

1. - INTRODUÇÃO

1.1 - Objetivos

O objetivo deste trabalho será um reestudo da relação jurídica tributária, mais especialmente das teorias relativas ao nascimento da obrigação tributária, no que concerne ao imposto sobre produtos industrializados. Os tributaristas, de maneira geral, têm estudado exaustivamente a relação jurídica tributária, demonstrando especial interesse pela gênese da obrigação tributária, mas, sempre se preocuparam com as normas jurídicas aplicáveis a impostos pertencentes à família dos que incidem sobre a renda e sobre o patrimônio, nas suas várias modalidades, pouca atenção dispensando, destarte, às normas jurídicas peculiares aos impostos sobre operações ou transações - um complexo impositivo que atinge a produção ou a comercialização de bens e serviços (1). O imposto sobre produtos industrializados pertence a essa família, como o imposto sobre circulação de mercadorias, o imposto sobre a prestação de serviços, e outros.

1.2 - Definição do Problema

O nosso objetivo, é bom repeti-lo, é um estudo sistemático, dentro da dogmática jurídica tributária tradicional, da relação jurídica adstrita ao imposto sobre produtos industrializados, e, em especial, com referência ao momento em que surge a obrigação tributária, assunto que, até agora e ao que se conhece, não mereceu a devida atenção dos tributaristas brasileiros. Com vistas ao objetivo deste trabalho, procurar-se-á encontrar uma nova solução teórica e mais adequada à legislação positiva peculiar ao imposto sobre produtos industrializados, e às práticas adminis-

trativas correntes na administração tributária federal.

Este nosso enfoque não implica a afirmação de que o resultado deste estudo não se aplique a outros impostos da mesma família, como o imposto sobre a circulação de mercadorias, por exemplo. A escolha do imposto sobre produtos industrializados deveu-se a razões de ordem metodológica e à vivência adquirida no trato cotidiano com os aspectos normativos e práticos desse imposto, como funcionário do Ministério da Fazenda.

Esse trabalho foi grandemente facilitado pela exaustiva pesquisa efetuada pelo Professor Federico Maffezzoni com relação a Imposta Generale Sull'Entrata (2), imposto pertencente ao sistema tributário italiano (3).

Para a teoria a ser exposta, com o fato gerador não surgiria a obrigação tributária, como estabelece a teoria tradicional, mas somente deveres tributários de natureza complexa, cujo exato cumprimento libertaria o sujeito passivo - o devedor - frente à lei, porém, não frente ao sujeito ativo - o beneficiário ou credor presumido -, que, legitimamente, poderá prosseguir em suas averiguações para pesquisar hipotéticos descumprimentos por parte do sujeito passivo - o devedor. Todavia, se qualquer um dos deveres nascidos como o fato gerador não foi cumprido, ou o foi de maneira incompleta, nasce para o transgressor um dever diverso e mais grave e, neste caso, o cumprimento exato de tal dever libera o sujeito passivo - o devedor -, não só frente ao dispositivo legal, mas, também, perante o sujeito ativo - o beneficiário ou credor - que, agora, está obrigado a reconhecer a exatidão do dever exatamente cumprido. No primeiro caso, frente ao dever tributário do sujeito passivo não há direito de crédito por parte do sujeito ativo, isto é, o dever tributário do sujeito passivo não

constitui uma verdadeira e própria obrigação tributária, diante da qual existe um direito subjetivo de crédito por parte do sujeito ativo. Este direito subjetivo de crédito somente surge com o eventual lançamento, que somente poderá ocorrer na hipótese de o sujeito passivo não cumprir, ou cumprir em parte, qualquer um do complexo de deveres que surgem com a ocorrência de fato gerador. Torna-se evidente que as duas situações subjetivas não fazem parte de uma mesma relação jurídica. A primeira surge com a ocorrência do fato gerador - complexo de deveres tributários do sujeito passivo e poder de imposição do sujeito ativo. A segunda surge com o lançamento motivado pelo não cumprimento, ou violação de qualquer um dos deveres tributários a cargo do sujeito passivo. É neste último caso que o sujeito ativo deve fornecer justificativa liberatória ao infrator, extinguindo, definitivamente, a relação jurídica, porque o Estado tem, frente a ele, um direito de crédito, cuja manifestação mais típica é precisamente o poder de liberar o devedor que paga pontualmente sua dívida. Entretanto, entre as duas situações jurídicas existem conexões, ainda que de conteúdos não recíprocos, com um desenvolvimento cronológico necessariamente sucessivo, de sorte que, as conexões têm que dar lugar a um conjunto de atos surgidos no tempo e ligados entre si por um fim único: garantir o cumprimento de determinadas prestações pecuniárias por parte do sujeito passivo. O conjunto de atos tendentes ao surgimento da obrigação tributária constitui um procedimento que poderá ser chamado de lançamento.

Assim, no caso do imposto sobre produtos industrializados, com a ocorrência do fato gerador não surgiria uma obrigação tributária principal - pagamento do imposto - e uma complexi

dade de obrigações acessórias - extração de notas fiscais, registros em livros próprios, preenchimento de guias e formulários, etc mas deveres tributários complexos (englobando o que se conceitua normalmente como o conteúdo da obrigação principal e das obrigações acessórias) que, obrigatoriamente, teriam que ser cumpridos pelo sujeito passivo. Do outro lado da relação jurídica, na primeira hipótese, está a Fazenda Pública como credora da obrigação tributária surgida com o fato gerador; na segunda está a Fazenda Pública com o direito de exigir o cumprimento dos deveres tributários surgidos com o fato gerador. Se o sujeito passivo, porém, não descumprir qualquer dos deveres tributários que constituem a complexidade a que está obrigado pelo surgimento do fato gerador, já mais surgirá uma obrigação tributária. Em caso contrário, o descumprimento de qualquer um dos deveres implicará num ato de imposição - lançamento - e no conseqüente direito da Fazenda Pública a uma prestação pecuniária. A obrigação tributária surgida do ato de imposição - lançamento - tem conteúdo diverso do dever descumprido e seu encargo é muito mais grave. Com a obrigação tributária surge para a Fazenda Pública um direito subjetivo antes inexistente - o direito de cobrar judicialmente do devedor infiel, o crédito a ela devido. Assim, as duas situações subjetivas têm conteúdos diversos e não recíprocos. No primeiro caso, a Fazenda Pública pode exigir o cumprimento do dever jurídico não cumprido ou violado; já no segundo, a Fazenda Pública tem o direito de exigir do devedor inadimplente o pagamento da prestação devida. O lançamento - ato de imposição - efetua a ligação entre as duas situações subjetivas não recíprocas, mas que, necessariamente, através daquele ato, têm cronologicamente continuação, perseguindo um fim único - o cumprimento dos deveres tributários.

1.3 - Hipótese do Trabalho

A hipótese estabelecida para este Trabalho poderá ser resumida como segue: Ocorrendo o fato gerador, definido em lei para o imposto sobre produtos industrializados, surgem imediata e necessariamente, deveres tributários de natureza complexa; o não cumprimento de qualquer um desses deveres acarretará um ato de imposição - lançamento -, do qual surgirá uma obrigação tributária.

1.4 - Metodologia

A metodologia utilizada será a usualmente empregada em estudos e pesquisas na área do direito (4). Partindo da hipótese, e, através de um estudo sistemático do direito positivo e das práticas fazendárias aplicáveis à espécie, com apoio nas mais recentes teorias jurídicas sobre o assunto, procurar-se-á chegar a uma conclusão, que prove as assertivas propostas. O suporte teórico deste trabalho assentar-se-á especialmente na teoria apresentada pelo Professor Federico Maffezzoni em seu magnífico estudo Imposta Generale Sull'Entrata, já mencionado (5).

1.5 - Referências Bibliográficas

- (1) GOUVÊA, Evaristo Paulo. Imposto sobre o Valor Agregado .
São Paulo, José Bushatsky, Editor, 1976. p. 17-8.
- (2) MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di Imposizione nell
Imposta Generale Sull'Entrata. (Pompei), Morano Editore,
1965.
- (3) Imposta Generale Sull'Entrata (IGE) foi substituído no
sistema tributário italiano, em 1º de janeiro de 1973, pelo
"Imposta Sull Valore Aggiunto" (IVA).
AMATO, Angelo. II Nostro Sistema Tributário dopo la Riforma.
Padova, Casa Editrice Dott Antonio Milani, 1975.
p. 121-2.
- (4) BOBBIO, Norberto. Teoria della Scienza Giuridica. Torino,
G. Giappichelli, 1950. p. 162-3, 166-79, 192-9 e 201-2
- (5) MAFFEZZONI, Federico. Obra citada.

2. - A ADMINISTRAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

2.1 - A Administração do Imposto sobre Produtos industrializados.

O imposto sobre produtos industrializados é um imposto proporcional, com alíquotas proporcionais e variáveis, de conformidade com a essencialidade do produto tributado. É, também, um imposto não cumulativo, abatendo-se do verificado nas operações posteriores, aquele que foi pago nas imediatamente anteriores, realizadas com os componentes do produto tributável (1), incidindo sobre produtos industrializados definidos no regulamento (2). O valor tributável, em cada operação, é o valor dos produtos industrializados saídos do estabelecimento fabricante ou equiparado - importadores, armazéns gerais, depósitos fechados, e outros - , conforme dispõe o regulamento (3). O valor do imposto a recolher é a diferença entre o total do imposto incidente sobre os produtos saídos do estabelecimento e o incidente sobre as matérias-primas, material de embalagem e outros produtos que integram o produto final (4). Em outras palavras, o imposto sobre produtos industrializados é um imposto fracionado (5), no qual o contribuinte, ao adquirir os materiais de fabricação que integram o produto, credita-se pelo imposto pago e incidente sobre tais produtos. Depois, por ocasião da saída do produto industrializado, pronto e acabado, deduz-se o imposto incidente e pago na aquisição das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que integram o produto final saído do estabelecimento do contribuinte. É o que se chama imposto fracionado, em que os contribuintes formam uma cadeia, concorrendo cada um com uma fração do imposto total que é transferido ao consumidor final (6).

O fato gerador do imposto sobre produtos industrializados é:

- a) - o desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira;
- b) - a arrematação do produto apreendido ou abandonado e alienado pelo poder público;
- c) - a saída do produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial (7).

Contribuinte é:

- a) - o importador com relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;
- b) - o arrematante em relação ao fato gerador decorrente de produto apreendido ou abandonado, e alienado pelo Poder Público
- c) - o industrial, com relação aos fatos geradores decorrentes da saída de produtos de seu estabelecimento;
- d) - o estabelecimento equiparado ao industrial quanto aos fatos geradores relativos aos produtos que dele saírem, bem como, quanto aos demais fatos geradores decorrentes dos atos que praticar, e, finalmente,
- e) - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando no gozo da imunidade prevista na Carta Magna (8).

O regulamento considera responsáveis:

- a) - o transportador, em relação aos produtos tributados que transportar, desacompanhados da documentação comprobatória da sua procedência;
- b) - o passageiro, quanto à venda de produtos trazidos do exterior a título de bagagem, mas despachados como importação comum;
- c) - o possuidor ou detentor, em relação aos produtos tributados

que possuir ou mantiver para fins de venda ou industrialização, nas mesmas condições descritas anteriormente;

- d) - a empresa comercial exportadora nos termos do regulamento, e
- e) - o que desatender as normas e requisitos a que estiver condicionada a suspensão ou isenção do imposto (9).

Mesmo antes de iniciar qualquer atividade sujeita à incidência do imposto sobre produtos industrializados, o contribuinte deverá registrar o seu estabelecimento no Ministério da Fazenda - Cadastro Geral de Contribuinte (CGC) - e deverá dispor de todo o documentário fiscal, devidamente legalizado, indispensável às suas atividades (10)

Normalmente, as atividades do contribuinte deverão iniciar-se com a compra de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, indispensáveis à fabricação dos produtos tributados. Já nessa fase inicial, o contribuinte deverá registrar as aquisições desses produtos no livro "registro de entrada" e diligenciar para que os produtos adquiridos estejam dentro das condições e requisitos indicados no regulamento (11).

Para cada saída de produtos tributados, o contribuinte emitirá uma "nota fiscal", seguindo o modelo previsto no regulamento, devendo cumprir todos os requisitos indicados no referido diploma legal, que em linhas gerais, se resumem no seguinte : identificação do adquirente e tipo de operação; descrição da mercadoria, inclusive com a indicação da unidade padrão, quantidade, número de volumes; indicação do código previsto na tabela anexa ao regulamento; cálculo e destaque do imposto, seguindo a alíquota prevista na tabela e outras indicações que o contribuinte julgar necessárias e peculiares ao seu negócio, desde que estejam dentro do estabelecido pelo regulamento (12).

O regulamento prevê, ainda, a "nota fiscal de entrada" (13) e o "demonstrativo de crédito de exportação" (14). Além dos livros já indicados, o regulamento determina o uso do "livro de controle de produção e de estoque", "registro de selo de controle", "registro de impressão de documentos fiscais e termos de ocorrências" e "registro de inventários" (15).

O regulamento estabelece, também, disposições especiais aplicáveis à rotulagem e à marcação de produtos tributados, ao "selo especial de controle", ao comércio ambulante, armazéns gerais, depósitos fechados, Zona Franca de Manaus, e outras, além de regular especialmente certas operações como o fabrico e comércio de fumo, cigarros, bebidas, etc. (16).

As "notas fiscais" emitidas serão registradas no "livro registro de saídas", na ordem das respectivas datas de emissão, conforme as normas estabelecidas pelo regulamento (17).

No final de cada período de apuração, o contribuinte transportará os totais apurados nos livros "registro de entrada" e "registro de saída", para o livro "registro de apuração do I.P.I." onde apurará o total do imposto a recolher ou o saldo a ser transportado para o período seguinte, conforme, respectivamente, o total apurado no livro "registro de saídas" seja superior ou inferior ao total apurado no livro "registro de entradas" (18)

O resultado, qualquer que seja ele, será transportado para a "declaração e notificação" (19) que será apresentada pelo contribuinte ao estabelecimento bancário autorizado a recebê-la, situado na jurisdição do órgão local da Secretaria da Receita Federal a que o contribuinte estiver subordinado, até o 10º dia que seguir ao término do período de apuração a que a mesma se referir (20).

O contribuinte deverá pagar o imposto no estabelecimento bancário em que apresentou a "declaração e notificação", onde lhe será entregue o "documento de arrecadação de Receita Federal" (DARF), já existente em carteira no estabelecimento bancário, emitido pela Secretaria da Receita Federal (21), conforme os prazos e formas estabelecidas pelo regulamento (22). Entretanto, no caso de o contribuinte estar obrigado ao recolhimento do imposto com prazo de até 30 dias após o período de apuração ou apresentar a declaração e notificação a menos de 30 dias do vencimento do prazo de pagamento, ele deverá preencher o "documento de arrecadação" (DARF) e apresentá-lo ao estabelecimento bancário credenciado para o recebimento do imposto (23). Em qualquer hipótese, a falta do "documento de arrecadação" (DARF) não desobrigará o contribuinte do pagamento do imposto (24).

No caso de o contribuinte não pagar o imposto indicado na "declaração e notificação", dentro dos prazos exigidos pelo regulamento, poderá, ainda, fazê-lo, dentro dos 30 dias seguintes ao vencimento dos prazos determinados, acrescido de correção monetária, calculada sobre o valor originário do imposto não recolhido. Esgotado o prazo de 30 dias indicado acima sem que o contribuinte efetue o recolhimento do imposto, correção monetária e multa de 5%, haverá lançamento de ofício com base nos elementos constantes na "declaração e Notificação" e encaminhamento do processo à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União (25).

A falta de apresentação de "declaração e notificação", implica na aplicação de penalidade pecuniária, além da perda do direito à multa reduzida de 5% indicada acima, mesmo que no período de apuração não ocorra a hipótese de imposto a pagar ou não ha

ja movimento a declarar (26).

O contribuinte poderá, ainda, espontaneamente e antes de qualquer procedimento fiscal, recolher o imposto não declarado e não pago na época própria, com as multas moratórias de 5%, 10% e 20%, calculadas sobre o valor do imposto, corrigido monetariamente, conforme, respectivamente, o recolhimento se realize até 30 dias, 60 dias e após 60 dias do término dos prazos legais para o recolhimento estabelecido pelo regulamento (27).

A falta de recolhimento do imposto não declarado ou não registrado, apurável mediante auditorias fiscais, acarretará a aplicação de multas (28) variáveis segundo a gravidade da infração, entre 50% a 150%, calculadas sobre o valor do imposto corrigido monetariamente e juros de mora (29). Além dessas, há outras penalidades, como a perda das mercadorias apreendidas em situação irregular (30), a proibição de transacionar a qualquer título com as repartições públicas ou autarquias federais e estabelecimentos bancários controlados pela União, aplicáveis a devedores remissos, inclusive fiadores (31), a sujeição a sistema especial de fiscalização aplicável ao contribuinte ou outra pessoa que, mais de uma vez, pratique infrações à legislação do imposto sobre produtos industrializados (32), e cassação de regimes ou controles especiais de pagamento do imposto aplicável ao contribuinte ou outra pessoa que proceder de modo fraudulento no gozo dos respectivos regimes ou controles (33).

Além das penalidades mencionadas, o regulamento estabelece outras penalidades pecuniárias para infrações a outros dispositivos, tais como, infrações no uso do selo especial de controle, na exposição e venda de mercadorias, na escrituração de livros e documentos fiscais, no comércio e fabrico de cigarros, no comércio de mercadorias importadas, resistência à fiscalização, etc. (34).

2.2 - Referências Bibliográficas

- (1) FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, MEC - Resenha Tributária, 3. ed. 1975. p.124
- (2) BRASIL, leis, decretos, etc. Decreto n.83263, de 09 de março de 1979. Diário Oficial, Brasília 13 de março de 1979, Seção I - Parte I, Suplemento ao nº 49. Aprova o regulamento do imposto sobre produtos industrializados.
FLORENZANO, Zola. Teoria e Prática do IPI. Rio, Revista Fiscal, s.d. p. 62 - 7.
LEÃO, Armando Zurita, e LIMA, Geraldo Ferreira. Imposto sobre Produtos Industrializados - Comentários. São Paulo, José Bushatsky, 1972. p. 23.
MORAES, Celso Botelho. Comentários sobre o Regulamento do IPI. São Paulo, Resenha Tributária, 1973. p. 12 - 4.
OLIVEIRA, Osvaldo Tancredo de. Imposto sobre Produtos Industrializados - Normas Gerais. (Rio), s.ed. s.d. p. 7-9 e 12-3.
- (3) BRASIL, leis, decretos, etc. Decreto citado. art. 126.
FLORENZANO, Zola. Obra citada. p. 89-92.
- (4) _____. Obra citada. p. 87-9.
- (5) MELO, Ari Kardec de. O Fato Gerador do ICM. in: Caderno de Pesquisas Tributárias. nº 3. O Fato Gerador do ICM. São Paulo, Centro de Estudos de Extensão Universitária - Resenha Tributária, 1978. p. 9-22. e 19.

- (6) GOUVÊA, Evaristo Paulo. Imposto sobre o valor Agregado. São Paulo, José Bushatsky, 1976. p. 88-9.
- (7) BRASIL, leis, decretos, etc. Decreto citado. art. 15.
FLORENZANO, Zola. Obra citada. p. 69.
LEÃO, Armando Zurita, e LIMA, Geraldo Ferreira. Obra citada. p. 24-6.
MORAES, Celso Botelho. Obra citada. p. 21-3.
OLIVEIRA, Osvaldo Tancredo de. Obra citada. p. 10-1.
- (8) BRASIL, leis, decretos, etc. Decreto citado. Artigo 126.
FLORENZANO, Zola. Obra citada. p. 125-6.
LEÃO, Armando Zurita, e LIMA, Geraldo Ferreira. Obra citada. p. 37-9.
MORAES, Celso Botelho. Obra citada. p. 32-41.
OLIVEIRA, Osvaldo Tancredo de. Obra citada. p. 18-9.
- (9) BRASIL, leis, decretos, etc. Decreto citado. Artigo 127 .
FLORENZANO, Zola. Obra citada. p. 125-6.
LEÃO, Armando Zurita, e LIMA, Geraldo Ferreira. Obra citada. p. 37-9.
MORAES, Celso Botelho. Obra citada. p. 32-41.
OLIVEIRA, Osvaldo Tancredo de. Obra citada. p. 18-9.
- (10) BRASIL, leis, decretos, etc. Decreto citado. Artigos 192 a 231.
FLORENZANO, Zola. Obra citada. p. 153-6.
OLIVEIRA, Osvaldo Tancredo de. Obra citada. p. 21-3.

- (11) BRASIL, leis, decretos, etc. Decreto citado. Artigos 65 a 105 e 240 a 242.
FLORENZANO, Zola. Obra citada. p. 188-9.
- (12) BRASIL, leis, decretos, etc. Decreto citado. Artigos 199 a 226.
FLORENZANO, Zola. Obra Citada. p. 158-81.
- (13) BRASIL, leis, decretos, etc. Decreto citado. Artigos 221 a 226.
- (14) _____. Decreto Citado. Artigos 227 a 228
- (15) _____. Decreto citado. Artigos 231 e 245 a 259.
FLORENZANO, Zola. Obra citada. p. 195-6.
- (16) BRASIL, leis, decretos, etc. Decreto citado. Artigos 130 a 138, 141 a 175 e 294 a 379.
FLORENZANO, Zola. Obra citada. p. 134-49, 145, 199-201, 217 222-6, 228, 230, 233, 236-7, 241-3, 245, 247 e 249.
OLIVEIRA, Osvaldo Tancredo de. Obra citada. p. 19-21.
- (17) BRASIL, leis, decretos, etc. Decreto citado. Artigos 243 a 244.
FLORENZANO, Zola. Obra citada. p. 188-9.
- (18) BRASIL, leis, decretos, etc. Decreto citado. Artigo 260.
FLORENZANO, Zola. Obra citada. p. 195.

- (19) BRASIL, leis, decretos, etc. Decreto-lei nº 1.680 de 28 de março de 1979. Diário Oficial, de 29 de março de 1979. Brasília, Secção I - Parte I, p. 4617. Regula a declaração do imposto sobre produtos industrializados e dá outras providências.
- _____. Portaria nº 524, de 06 de julho de 1979, do Ministro da Fazenda. Diário Oficial, de 07 de junho de 1979, Brasília, Secção I - Parte I, p. 8157. Dispõe sobre a declaração do imposto sobre produtos industrializados de que trata o Decreto-lei nº 1.680, de 28 de março de 1979.
- _____. Instrução Normativa nº 35, de 06 de junho de 1979, da Secretaria da Receita Federal. Diário Oficial, de 07 de junho de 1979, Brasília, Secção I - Parte I, p. 8159-67.
- (20) _____. Instrução Normativa citada, itens IV.1 e IV.2.
- (21) _____. Instrução Normativa citada, itens V.1, V.2 e VI.1.
- (22) _____. Decreto citado. Artigos 106 a 113. FLORENZANO, Zola. Obra citada. p. 108-14. LEÃO, Armando Zurita, e LIMA, Geraldo Ferreira. Obra citada. p. 26-36. MORAES, Celso Botelho. Obra citada. p. 51-61 e 87-93. OLIVEIRA, Osvaldo Tancredo de. Obra citada. p. 17-8.

- (23) BRASIL, leis, decretos, etc. Instrução Normativa citada.
Item V.3.
- (24) _____. Instrução Normativa citada. Item
V.2.
- (25) _____. Decreto-lei citado. Artigo 2º.
_____. Instrução Normativa citada. Itens
VI.1, VI.2 e VI.3.
- (26) _____. Decreto-lei citado. Artigo 4º.
_____. Instrução Normativa citada. Itens
VIII.1, IX.1 e IX.2.
- (27) _____. Decreto citado. Artigo 392.
_____. Portaria citada. Item VI, letra "a"
_____. Instrução Normativa citada. Itens
IX.1 e IX.2.
- (28) _____. Decreto citado. Artigos 381 a 415.
- (29) _____. Decreto citado. Artigo 393.
- (30) _____. Decreto citado. Artigos 413 a 414.
- (31) _____. Decreto citado. Artigo 415.
- (32) _____. Decreto Citado. Artigo 416.
- (33) _____. Decreto citado. Artigo 417.

(34) _____ . Decreto citado. Artigos 392 a 415.

3. - AS BASES TEÓRICAS DO PROBLEMA E AS TEORIAS TRADICIONAIS

3.1. - As Teorias Tradicionais

Tradicionalmente, as teorias sobre o nascimento da obrigação tributária consideram o momento do lançamento como essencial e necessário à sua caracterização (1). Muito se tem discutido se o lançamento é um ato meramente declaratório ou se tem caráter constitutivo da obrigação tributária. Em outras palavras, trata-se de estabelecer se a obrigação tributária surge quando se verifica o fato gerador - no caso do lançamento ser um ato declaratório -, ou se ela toma vida em um segundo momento e já em consequência do lançamento - no caso do lançamento ser um ato constitutivo (2).

Para melhor estudar as duas posições teóricas e examinar os argumentos a favor e contra as concepções opostas, faz-se mister precisar, preliminarmente e do modo mais claro possível, o que se quer dizer quando se afirma que o lançamento tem caráter declaratório ou constitutivo. Um ato que não produza nenhuma modificação no mundo jurídico, que não crie nenhuma situação jurídica, é um ato irrelevante juridicamente. Assim, não pode existir um ato que tenha caráter declaratório em sentido absoluto. Portanto, quando se afirma que o lançamento tem caráter declaratório, não se quer afirmar que o dito ato não produza nenhum efeito jurídico, que não altere, de alguma maneira, a situação jurídica preexistente, mas se quer afirmar, simplesmente, que o lançamento não determina o nascimento da obrigação tributária. Igualmente, quando se afirma que o lançamento tem caráter constitutivo, não se quer dizer com isto, que ele constitua um direito, mas simplesmente, que a obrigação tributária nasce precisamente do dito ato.

Desta maneira, o lançamento será declaratório quando se reconhece a existência de uma obrigação tributária já nascida, enquanto que será constitutivo quando, com o lançamento, se constitui uma obrigação tributária antes não existente (3).

Para aquelas teorias que admitem ser o lançamento meramente declaratório, a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, de maneira que a obrigação tributária tem seu fundamento jurídico, isto é, a sua fonte, na lei, ou, mais precisamente, a obrigação tributária surge quando ocorre a situação de fato - a hipótese de incidência - definida pelo ordenamento jurídico tributário (4). Entretanto, considerando que a lei impositiva é, por sua natureza, abstrata, para se estabelecer em concreto se uma dívida tributária surgiu e qual é o seu valor, é necessário verificar, em cada caso, se o fato gerador se realizou, definir o sujeito passivo e examinar outros elementos preestabelecidos para a determinação da obrigação tributária (5). Em outras palavras, é necessário comprovar se a obrigação tributária nasceu ou não, e em que medida. Portanto, o lançamento do imposto, em sentido lato, consiste precisamente em um ato ou em uma série de atos necessários, ordenados para a constatação e a valoração dos diversos elementos constitutivos da dívida tributária - pressuposto material e formal, base imponível, aplicação de alíquota, etc. constituindo, portanto a concreta determinação qualitativa e quantitativa da dívida do sujeito passivo. Consequentemente, o lançamento é necessário e se produz em qualquer espécie de imposto, pois é conatural ao próprio caráter da obrigação tributária, enquanto obligatio ex lege, não podendo ter senão natureza declarativa, havendo nascido a obrigação tributária, ope legis, pela simples realização do fato gerador. O lançamento é uma condição

necessária para a exigibilidade do crédito tributário, uma vez que contém todos os elementos de um ato administrativo executório no sentido de constranger o sujeito passivo a satisfazer a dívida tributária, segundo as determinações legais (6). Essa corrente distingue três tipos distintos de lançamentos:

- a) - o realizado pelo sujeito passivo sem a intervenção da autoridade administrativa - o chamado auto-lançamento -, no caso daqueles impostos que o sujeito passivo deve calcular, registrar e recolher, sem a intervenção direta ou indireta da administração;
- b) - o realizado pela autoridade administrativa com a cooperação do sujeito passivo e, finalmente,
- c) - o realizado pela administração sem a cooperação do sujeito passivo (7).

Para aqueles que admitem ter o lançamento caráter constitutivo da obrigação tributária, o fulcro da relação impositiva seria o lançamento - ato de imposição -, mediante o qual a administração tributária constitui a obrigação tributária, antes do qual não existiria nenhuma relação jurídica tributária entre a administração e o sujeito passivo. Para resolverem o problema do auto-lançamento, que não admitem, reconhecem que para uma restrita classe de impostos, a obrigação tributária nasce diretamente do fato gerador. Para o maior número de impostos, porém, a obrigação tributária tem origem em uma declaração do sujeito passivo ou num ato praticado pela administração tributária (8). Fundamental para essa teoria é, assim, a distinção entre impostos com imposição e impostos sem imposição, cuja origem está na transposição de uma problemática do ordenamento tributário alemão. No fim do século passado, a doutrina alemã distinguia duas grandes categorias de impostos: Veranlagungssteuern e Unmittelbaresteuern - a primei-

ra pagável com base em um ato da administração - lançamento - e a segunda, ao invés, imediatamente.

Os tributaristas alemães atribuíam uma particular relevância ao momento do nascimento da obrigação tributária: após um ato de administração - lançamento -, para Veranlagungssteuern, ou apenas o fato gerador para Unmittelbaresteuern, ou seja, a obrigação tributária surgiria somente após o lançamento para os impostos com imposição e somente após a ocorrência do fato gerador para os impostos sem imposição (9). Desta forma, com respeito aos impostos sem imposição, nos quais a obrigação tributária nasce diretamente da realização do fato gerador, não se pode falar de lançamento ou de auto-lançamento, porque somente é eficaz para o direito o pagamento do imposto e não a operação mental que o prepara, carecendo assim, de relevância jurídica as operações mentais efetuadas pelo sujeito passivo, visando o cálculo do imposto (10). Com referência aos tributos com imposição, o ato administrativo que se interpõe entre a realização do fato gerador e o pagamento do imposto, não comprova uma obrigação já nascida, mas a constitui. Nos impostos com imposição, a obrigação tributária nasce, ou bem do lançamento efetuado pelo sujeito ativo, ou bem de uma declaração por parte do sujeito passivo, não podendo esta ser considerada propriamente como um ato de auto-imposição, mas, em realidade, como o reconhecimento de uma medida do ordenamento jurídico, a cujo reconhecimento a lei vincula a constituição da obrigação tributária (11).

3.2 - As Teorias e o Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional (12) não acolheu in totum

nenhuma das teorias apontadas. Preferiu seguir um caminho próprio, baseado no trabalho de Aster Rotondi (13). Para o Código Tributário Nacional a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador (14). O lançamento é constitutivo do crédito tributário e declaratório da obrigação tributária. O lançamento é um ato obrigatório e vinculado, privativo da autoridade administrativa (15), o que significa, em outras palavras, que o Código Tributário Nacional não admitiu a figura do auto-lançamento, e, muito menos, a dicotomia: impostos com imposição e impostos sem imposição. Para resolver o problema daqueles impostos cujas prestações cabe ao sujeito passivo recolher sem o prévio exame da autoridade administrativa - lançamento -, o Código Tributário Nacional criou o lançamento homologatório (16), cujos contornos os estudiosos ainda não traçaram com a necessária nitidez. Nesta última hipótese, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, competindo ao sujeito passivo efetuar o pagamento do imposto sem o prévio exame da administração tributária ou mesmo sem o seu conhecimento. Por evidente desejo de simetria, o lançamento homologatório - que jamais foi posto em prática ou sequer foi objeto de qualquer norma jurídica - convalidaria as operações efetuadas pelo sujeito passivo, extinguindo a obrigação tributária (17). A solução encontrada para a extinção da obrigação tributária - na falta do lançamento homologatório - foi a decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário (18), decorridos 5 anos da ocorrência do fato gerador (19).

3.3 - O Código Tributário Nacional e sua aplicação à Administração do Imposto sobre Produtos Industrializados

Antes de iniciar a análise da aplicação dos princípios do Código Tributário Nacional ao lançamento, no caso do imposto sobre produtos industrializados, convém ter presente o caráter paraconstitucional das disposições desse diploma legal, isto é, o seu status de norma complementar à Constituição, o que significa que não é mera lei tributária, mas uma lei sobre leis tributárias, isto é, uma série de normas endereçadas aos legisladores ordinários para orientá-los e vinculá-los em matéria tributária, ou seja, o Código Tributário Nacional é fonte das leis tributárias (20). Assim, a simples pretensão de tentar enquadrar a figura do lançamento do imposto sobre produtos industrializados (21) nos moldes expostos pelo Código Tributário Nacional (22), levará fatalmente à conclusão de que o esquema proposto para o seu lançamento não se reveste dos contornos de legalidade que seriam desejáveis, como se verá a seguir.

O lançamento é um ato privativo da autoridade administrativa, praticado com a finalidade de apurar e verificar os elementos que constituem o Crédito Tributário (23). O Código Tributário Nacional prevê as modalidades de lançamento, que a doutrina jurídica tributária denominou de lançamento por declaração ou misto, lançamento de ofício e lançamento homologatório (24). A primeira modalidade é característica da família dos impostos incidentes sobre o patrimônio e a renda. Nessa modalidade o contribuinte ou um terceiro, presta informações (ou declaração) sobre a matéria de fato, base impositiva da tributação (25). O crédito tributário é formalizado através da notificação, que é o aspecto formal e final do lançamento.

O lançamento de ofício consubstancia-se na execução do procedimento de lançamento sem o concurso do sujeito passivo, conforme hipóteses definidas e catalogadas no Código Tributário Nacional (26). O lançamento por homologação é aquele pertinente aos tributos cuja legislação impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa. Ao contrário das modalidades descritas anteriormente, a atividade exercida pelo sujeito passivo, que paga seu tributo, constitui-se tão somente, em um dos atos tendentes a resolver a obrigação tributária principal. Esse início de procedimento é da maior importância, mas só se completa através do lançamento homologatório que extingue o crédito tributário (27).

O lançamento, no caso do imposto sobre produtos industrializados, conforme define o regulamento, consiste na descrição da operação que lhe dá origem, na identificação do sujeito passivo, na discriminação e classificação fiscal do produto sujeito ao imposto, no cálculo do imposto e na declaração do seu valor (28).

O imposto será lançado pelo contribuinte:

- a) - na importação de produtos de procedência estrangeira;
- b) - na arrematação de produto apreendido ou abandonado;
- c) - na saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a indústria;
- d) - na saída de produto de depósito a que tenha sido remetido por estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, salvo o caso de retorno ao estabelecimento remetente;
- e) - na aquisição do produto pelo estabelecimento que o tenha industrializado por encomenda, sem que ocorra a sua saída do estabelecimento industrializador;
- f) - na venda efetuada, em feiras de amostras e promoções seme-

lhantes, do produto que tenha sido remetido pelo estabelecimento industrial ou equiparado a industrial;

- g) - no reajustamento do preço do produto, em virtude de acréscimo de valor decorrente de contrato escrito;
- h) - na apuração de diferença no estoque dos selos de controle fornecidos ao usuário para aplicação em seus produtos;
- i) - na apuração de diferença de preço;
- j) - na apuração de diferença de imposto em virtude de aumento de alíquota, ocorrido após a emissão da primeira nota fiscal;
- k) - quando desatendidas as condições da suspensão do imposto;
- l) - em outros casos não especificados. (29).

O lançamento será efetuado conforme, ainda, define o regulamento:

- a) - quanto à importação, na declaração de importação;
- b) - quanto à arrematação, na declaração de arrematação;
- c) - quanto às operações realizadas esporadicamente por firmas ou pessoas não sujeitas habitualmente ao recolhimento do imposto, no documento de arrematação (DARF);
- d) - quanto aos demais casos, na nota fiscal (30).

A autoridade administrativa efetuará, de ofício, o lançamento:

- a) - quando o contribuinte não o fizer, ou o fizer em desacordo com as normas do regulamento (31);
- b) - quando o contribuinte não pagar o imposto nos prazos estabelecidos pelo regulamento (32);
- c) - quando deixar de cumprir qualquer dispositivo regulamentar / que deveria cumprir obrigatoriamente (33).

Para o regulamento do imposto sobre produtos industrializados, o lançamento na nota fiscal é a modalidade típica e característica deste imposto. Ele se verifica toda vez que o produto sair do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial

(34), ou seja, na ocorrência do seu fato gerador (35). Embora o lançamento devesse ocorrer depois da ocorrência do fato gerador e dele decorrer, não por simples raciocínio lógico e disposição legal (36), na prática ele precede o fato gerador, porque nenhum produto poderá sair do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial sem estar acompanhado da nota fiscal (37), disposição impossível de ser cumprida se o lançamento não for previamente efetuado nesse documento.

É certo que o regulamento também prevê o lançamento de ofício (38) efetuado pela autoridade administrativa; tal modalidade, porém, ocorre em relação a todos os tributos, não interessando ao objetivo desse trabalho (39).

Em resumo, para a legislação tributária aplicável ao imposto sobre produtos industrializados, é o sujeito passivo - contribuinte ou responsável - quem efetua o lançamento do imposto, enquanto que para o Código Tributário Nacional, quem deve efetuar o lançamento é a administração tributária, no caso, a Secretaria da Receita Federal, ficando reservada ao sujeito passivo, apenas uma atividade prévia ao lançamento. Estes são conceitos claramente contraditórios, devendo prevalecer, por hierarquicamente superiores, os dispositivos previstos na norma superior, isto é, os do Código Tributário Nacional (40). Desde a vigência do Código Tributário Nacional, desapareceu do nosso sistema jurídico tributário positivo a figura do anteriormente chamado auto-lançamento, caracterizado pela possibilidade reconhecida ao contribuinte de, exercendo função administrativa, promover a determinação do valor do tributo a ser pago. Coerente com essa exclusão, o Código Tributário Nacional institui o lançamento homologatório (41), no qual compete ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento

sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. O pagamento antecipado, efetuado pelo sujeito passivo, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação (42). Assim, garante o Código Tributário Nacional, para a autoridade administrativa, a privaticidade da atividade lançadora.

Em conclusão, as atividades praticadas pelo sujeito passivo, necessárias ao pagamento do imposto sobre produtos industrializados e previstas na legislação tributária própria, não se confundem com o lançamento verdadeiro e próprio, constante da Lei Complementar (43), mas são simplesmente, seus atos preparatórios (44).

3.4 - Referências Bibliográficas

- (1) ROTONDI, Aster. Appunti sull'Obbligazione Tributaria, Padova, Cedam, 1950. p. 75.
- (2) _____. Obra Citada. p. 76.
- (3) BERLIRI, Antonio. Princippi di Diritto Tributario, L'Accertamento. Milano Giuffrè, 1964. V.III, p. 279-80.
- (4) GIANNINI, A.D. Istituzioni di Diritto Tributario. Milano, Giuffrè, 9. ed., 1968. p. 94.
- (5) _____. Obra citada. p. 177
- (6) _____. Obra citada. p. 177-9.
- (7) _____. Obra citada. p. 186.
- (8) ALLORIO, Enrico. Diritto Processuale Tributario. Torino, Utet, 5. ed., 1969. p. 65-74.
- (9) GIANNINI, A.D. Obra citada. p. 180, notas 4 e 5.
 HENSEL, Albert. Diritto Tributario. Trad. Dino Jarach. Milano, Giuffrè, 1956, p. 156, nota 29. Original Alemão.
- RUSSO, Pasquale. Diritto e Processo nella Teoria dell'Obbligazione Tributaria. Milano, Giuffrè, 1969. p. 21.
- (10) ALLORIO, Enrico. Obra citada. p. 70-4.

- (11) _____. Obra citada. p. 65-74.
- (12) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial. Brasília, 27 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.
- (13) ROTONDI, Aster. Obra citada. p. 110-13.
 SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. São Paulo, Resenha Tributária, ed. póstuma, 1975 p. 87-8, nota NC/7.
 XAVIER, Alberto Pinheiro. Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, Resenha Tributária, 1977. p. 232-3.
- (14) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Lei nº 5.172, citada. Art. 113
- (15) _____. Lei nº 5.172, citada. Artigo 142.
- (16) _____. Lei nº 5.172, citada. Artigo 150.
- (17) _____. Lei nº 5.172, citada. Artigo 156, VII
- (18) _____. Lei nº 5.172, citada. Artigo 150 § 4º
- (19) BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio, Forense, 1. ed. 1970. p. 399-400 e 439-50.

FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, Resenha Tributária, 3. ed., 1971. V.I, p. 113 e 263-302.

LACOMBE, Américo Masset. Crédito Tributário: Lançamento in: Direito Tributário 4 - Comentários ao Código Tributário Nacional. vol. 2. São Paulo, José Bushatsky, Editor. 1976. p. 161-72 e 176-85.

LEÃES, L.G. Paes de Barros. Obrigação Tributária. São Paulo, José Bushatsky, Editor, 1971.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito Financeiro - Curso de Direito Tributário. São Paulo, José Bushatsky, Editor, 2. ed., 1969. p. 188-202.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 4. ed., 1976. p. 188-202.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Curso Expositivo de Direito Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, 1976. p. 204-18.

TENÓRIO, Igor. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. Rio, Mabri, Livraria e Editora, 1970. p. 150-7.

- (20) ATALIBA, Geraldo. Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios - Limites da Norma Geral - Código Tributário Nacional.in: Revista de Direito Público.(10):p. 45-54. 1969, outubro/dezembro.

_____. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968. p. 93-101.

BRASIL, Leis, Decretos, etc. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Diário Oficial, Brasília, Seção I - Parte I. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas.

KELSEN, Hans. Teoria General del Derecho Y del Estado. Tradução de Eduardo Garcia Maynez. México, Universidad Nacional Autonoma de México, 3.ed., 376-9. Original Inglês.

_____. Teoria Pura do Direito. Tradução de João Baptista Machado. Coimbra. Arménio Amado, Editor, Sucessor, 3. ed., 1974. p. 417-23. Original Alemão.

MARTINS, José Antonio de Andrade. O Auto-lançamento Tributário. in: Estudos Tributários. São Paulo, Resenha Tributária, 1974. p. 243.

MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição de 1967. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1967, v. 2, p. 369.

(21) _____. Decreto-lei nº 1.680, de 28 de março de 1979. Diário Oficial, Brasília, seção I - Parte I p. 4617. Regula a declaração do imposto sobre produtos industrializados e dá outras providências.

_____. Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979. Diário Oficial, Brasília, 13 de março de 1979, Suplemento, p. 1-252. Aprova o regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados.

_____. Portaria nº 524, do Ministério da Fazenda, de 6 de junho de 1979. Diário Oficial, Brasília, 7 de junho de 1969, Seção I - Parte I, p. 8157. Dispõe sobre a declaração do imposto sobre Produtos

Industrializados de que trata o Decreto-lei nº 1.680, de 28 de março de 1979.

_____. Instrução Normativa do Srf., de 6 de junho de 1979. Diário Oficial, Brasília, 7 de junho de 1979, Secção I - Parte I, p. 8159-67.

(22) _____. Lei nº 5.172, citada. Artigos 142 a 150.

(23) _____. Lei nº 5.172, citada. Artigo 142.

(24) _____. Lei nº 5.172, citada. Artigos 147, 149 e 150.

(25) BALEEIRO, Aliomar. Obra citada. p. 452-63.

FANUCCHI, Fábio. Obra citada. p. 288-302.

LACOMBE, Américo Masset. Obra citada. p. 176-85.

LEÃO, Armando Zurita, e LIMA, Geraldo Ferreira. Imposto sobre Produtos Industrializados. São Paulo, José Bus-hatsky, 1973. p. 27-8.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito Financeiro. Obra citada. p. 194-202.

_____. Curso de Direito Tributário. Obra citada. p. 197-207.

_____. Teoria e Prática de Direito Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, 1975. p. 33-6.

BRASIL, leis, decretos, etc. Lei nº 5.172, citada. Artigo nº 147.

(26) _____. Lei nº 5.172, citada. Artigo 149.

_____. Lei nº 5.172, citada. Artigo 150.

- (27) BALEEIRO, Aliomar. Obra citada. p. 460-3.
 MARTINS, José Antonio de Andrade. Obra citada. p. 241-5.
 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Teoria do Lançamento Tributário.
 São Paulo, Resenha Tributária, 1973. p. 200-9.
- (28) BRASIL, leis, decretos, etc. Lei nº 4.502, citada. Artigo 20.
 _____. Decreto citado. Artigo 54.
- (29) _____. Lei nº 4.502, citada. Artigo 19.
 _____. Decreto citado. Artigo 58.
- (30) _____. Lei nº 4.502, citada. Artigo 23.
 _____. Decreto citado. Artigo 61.
- (31) _____. Lei nº 4.502, citada. Artigo 21.
 _____. Decreto citado. Artigo 62.
- (32) _____. Decreto-Lei nº 1.680, citado. Art. 2º
- (33) _____. Lei nº 4.502, citada. Artigo 21
 _____. Decreto citado. Artigo 62.
- ALMEIDA, Joaquim Canuto Gomes de. Procedimento Fiscal de
 Auto-lançamento e de sua Homologação. in: Revista de
 Direito Público.(6): p. 187-93.
- FLORENZANO, Zola. Teoria e Prática do IPI. Rio, Institu-
 to de Cultura Jurídica - Revista Fiscal. s.d. p. 94-6

MORAES, Celso Botelho de. Comentários sobre o Regulamento do IPI. São Paulo, Resenha Tributária, 1973.p.85-6

OLIVEIRA, Osvaldo Tancredo de. Imposto sobre Produtos Industrializados - Normas Gerais. s. ed., s.d. p. 15-7.

_____. O lançamento do IPI. in: Revista Fiscal e de Legislação da Fazenda. 61 (21): p. 1-2.

(34) BRASIL, leis, decretos, etc. Lei nº 4.502, citada. Artigo 19, item II.

_____. Decreto citado. Artigo 58, item III.

(35) _____. Lei nº 4.502, citada. Artigo 2º, item II.

_____. Lei nº 5.172, citada. Artigo 46.

_____. Decreto citado. Artigo 15, item III.

(36) _____. Lei nº 5.172, citada. Artigo 142.

(37) _____. Lei nº 4.502, citada. Artigo 47.

_____. Decreto citado. Artigo 199.

(38) _____. Lei nº 4.502, citada. Artigo 21.

_____. Decreto-lei citado. Artigo 2º.

_____. Decreto citado. Artigo 62.

(39) _____. Lei nº 5.172, citada. Artigo 149.

(40) _____. Constituição da República Federativa do Brasil. Bauru, Editora Jalovi, 1978.Artigo 18, §1º p. 21.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio, Forense, 1977. p. 38-9.

MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2. ed., 1970. V. II, p. 383-4.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Sistema Tributário da Constituição de 1969. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1973. p. 150-2.

(41) BRASIL, leis, decretos, etc., Lei nº 5.172, citada. Artigo 150.

(42) _____. Lei nº 5.172, citada. Artigo 150, §1º

(43) _____. Constituição da República Federativa do Brasil. Obra citada. Artigo 18, §1º.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Obra citada. p. 38-9.

MIRANDA, Pontes de Obra citada. p. 383-4.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Obra citada. p. 150-2.

(44) WAGNER, José Carlos Graça. Aspectos da Decadência e Prescrição no Direito Tributário. in: Caderno de Pesquisas Tributárias Nº 1. São Paulo, Resenha Tributária, 1976. p. 213-5.

4. - AS BASES TEÓRICAS DO PROBLEMA E A TEORIA PROPOSTA

4.1 - A Teoria Proposta.

O fato gerador de qualquer imposto não é, certamente, um fato isolado. Ao contrário, ele é componente de uma realidade jurídica mais vasta. O fato gerador é um acontecimento real, um fato da experiência humana que o ordenamento jurídico tributário toma em consideração, atribuindo-lhe qualidade jurídica, transformando-o em pressuposto legal (1). Os efeitos jurídicos do fato gerador são, assim, situações jurídicas subjetivas (2) que o ordenamento jurídico tributário faz surgir como próprios para caracterizar o pressuposto legal.(3). A união da situação jurídica subjetiva com o fato gerador é tão estreita que seria inconcebível um fato gerador tributário sem efeitos jurídicos, isto é, sem situação jurídica subjetiva, assim, como seria inconcebível, também, determinar a relevância jurídica do primeiro sem identificar a situação jurídica subjetiva que dele decorre (4). No curso deste trabalho compreender-se-á como situação jurídica subjetiva, além do direito subjetivo, o poder de imposição, que se concretiza ao verificar-se o fato gerador, seguido do cumprimento ou não dos deveres tributários a ele conexos e sucessivos, além de outros deveres tributários a cargo do sujeito passivo e sancionados pelas normas tributárias (5).

O conceito geralmente formulado, e aceito pelo ordenamento jurídico-tributário (6), quando fala de prestação coativa, dá a entender claramente que esta é uma prestação vinculada, isto é, que o sujeito passivo é obrigado a cumprir, e que, por sua vez, a Fazenda Pública, titular da competência impositiva, é idônea pa

ra atuar coativamente, no modo e na medida prevista pelo ordenamento jurídico. Isto significa que a situação jurídica subjetiva criada abstratamente pela norma impositiva não é uma apenas, mas duas situações jurídicas complementares: o poder de imposição da Fazenda Pública titular da competência impositiva (7) e o dever jurídico do sujeito passivo (8). Tanto uma como outra apresentam um número indeterminado de manifestações (9). No que toca ao dever, a norma jurídica não se limita, nem poderia limitar-se, à simples contemplação do sujeito passivo no cumprimento de uma prestação (uma dada soma em dinheiro devida à Fazenda Pública), mas deve, necessariamente, abranger toda uma série de deveres do mesmo sujeito passivo ou de terceiro, tendentes a fazer conhecer à Fazenda Pública a existência de uma situação fática valorizada pelo ordenamento tributário, visando estimular a efetiva execução do pagamento da prestação por parte do sujeito passivo contribuinte ou responsável (10) - através de uma série de deveres que podemos chamar de auxiliares (11). Portanto, a norma jurídica impõe ao sujeito passivo não só o dever de pagar a prestação, mas também os deveres auxiliares, como fazer declarações, redigir, conservar e exhibir livros e documentos fiscais, responder a questionários, prestar esclarecimentos quando solicitados, etc., (12). A mesma norma impositiva impõe a terceiros o dever de prestar informações, verbais ou escritas, fazer declarações, etc., em lugar do contribuinte (13). Todos esses deveres, sejam principais, sejam auxiliares, estão entre si coligados, em vista de um único fim: dar conhecimento à Fazenda Pública da existência do fato gerador ou de estimular o efetivo pagamento do imposto. Entretanto, este disciplinamento é autônomo, no sentido de que pode existir uma independência entre um dever principal e um auxiliar, ou entre

deveres auxiliares, tendo cada um o seu próprio fato gerador (14) Assim, poderá surgir a cargo de um terceiro, que se encontra em uma particular situação, o dever de auxiliar ou prestar uma informação, com o fim de esclarecer uma situação tributária, potencial ou real. Qualquer um desses deveres, principais ou auxiliares, podem ou não ser cumpridos, no todo ou em parte. Para evitar tal ocorrência, a norma jurídica impõe sanções a cargo do inadimplente, atribuindo, assim, à Fazenda Pública um poder de fazer cumprir a atividade, ou seja, o poder de aplicar sanções previstas no ordenamento jurídico tributário ao inadimplente, mesmo quando ele não revista a qualidade de contribuinte. Desta maneira, o terceiro que não presta as informações solicitadas pela Administração Tributária é passível de sanções pecuniárias.

Segue-se que a situação jurídica subjetiva denominada dever se traduz em uma pluralidade indeterminada de deveres, ao mesmo tempo, conexos e autônomos, permanecendo, no entanto, única a situação jurídica denominada poder (15), mas que, paradoxalmente, assume um vastíssimo conteúdo, porquanto pode se traduzir em uma multiplicidade de atos de natureza tributária, tais como:

- a) - atos de cumprimento dos deveres sancionados pelo ordenamento jurídico;
- b) - atos de incumprimento dos mesmos deveres;
- c) - atos administrativos relativos ao incumprimento dos deveres tributários, acompanhados de verificações e auditorias;
- d) - atos administrativos integrativos do cumprimento dos deveres tributários;
- e) - atos relativos à aplicação de sanções pelo incumprimento dos deveres tributários (16).

Todos esses atos são destinados a um único fim: o de determinar o cumprimento da prestação impositiva, prevista no ordenamento jurí

dico tributário, ou a aplicação de penalidade pelo seu não cumprimento (17), fazendo deles um complexo unitário, revelando um necessário coligamento entre as duas situações jurídicas subjetivas isto é, entre o dever jurídico e o poder de império, regulado pelo ordenamento jurídico, os quais não têm conteúdos correspondentes (18).

O dever tributário e o poder de imposição não são situações jurídicas subjetivas de conteúdos correspondentes, isto é formando uma única relação jurídica, primeiramente e antes de tudo, porque os seus conteúdos não têm recíproca correspondência, uma vez que o poder de imposição, inicialmente, está voltado para receber e adquirir a propriedade de quanto voluntariamente lhe é pago pelo sujeito passivo em cumprimento do dever tributário (19) e, após, para a constituição de um dever diverso e mais grave a cargo do sujeito passivo, no caso do inadimplemento voluntário. Em segundo lugar porque o poder de imposição se desenvolve independentemente da existência do dever tributário, seja quando se verifica o seu inadimplemento, quando a lei endereça o poder de imposição no sentido de constituição de um dever diverso daquele inadimplente, que, por isso, é considerado extinto e transformado em um novo dever; seja quando se verifica o adimplemento do dever tributário, quando o poder de imposição opera legitimamente através de verificações e auditorias, operando como poder de controle, no sentido de verificar o seu exato cumprimento (20).

O poder de controle do sujeito ativo permanece intacto, mesmo quando o dever foi voluntário e integralmente cumprido, e visa controlar a existência do dever e a exatidão do seu cumprimento; quando não foi cumprido, compete ao sujeito ativo constituir um dever diverso e mais grave em que o originário se trans-

formou e extinguiu-se. Ora, se a extinção do dever é um fato cuja existência deve ser controlada pela Fazenda Pública, isto significa que entre as duas situações jurídicas subjetivas há uma relação necessária de sucessão cronológica, na qual, uma se desenvolve se a outra não se desenvolveu, dentro do que preceitua a norma tributária, isto é, no sentido de que o dever tributário deveria ser cumprido de um modo espontâneo e sem que o poder de imposição se exercitasse em concreto, somente ocorrendo depois do cumprimento ou do não cumprimento do dever tributário. Pois bem, a autonomia do dever tributário e do poder de imposição, não só é uma manifestação da necessária sucessão cronológica que a lei institui (21) mas é a prova de que ditas situações jurídicas não fazem parte de uma mesma relação jurídica (22). A relação jurídica pode ser um fato, um conjunto de situações jurídicas subjetivas, ativas e passivas, coligadas e de conteúdos correspondentes, mas não, como na espécie, onde falta a correspondência de conteúdo por efeito de autonomia do seu desenvolvimento. Por outro lado, falar em relação jurídica unitária não é obviamente possível e seria sobretudo inútil, no sentido de que nenhuma consequência jurídica dela se poderia deduzir (23). Em realidade, não se pode desconhecer que a variedade e multiplicidade dos comportamentos possíveis do poder de imposição, como situação jurídica ativa, como atividade reconhecida pelo ordenamento jurídico e pelos órgãos administrativos, leva a reconhecer como uma situação jurídica subjetiva essencialmente dinâmica e em contínuo devir, enquanto que o comportamento do sujeito passivo, como situação jurídica subjetiva passiva, reconhecida também, pelo ordenamento jurídico, tem um caráter essencialmente estático, no sentido do cumprimento obrigatório dos deveres tributários previstos pelo ordenamento jurídico tributário (24).

Assim, qualquer um dos deveres do sujeito passivo, em consequência da verificação do fato gerador, qualquer que seja o seu conteúdo - que podem se traduzir em um dar, um fazer, um não fazer ou um suportar - não correspondem nunca a um poder equivalente da Fazenda Pública, qual seja o de pretender coativamente o seu exato cumprimento, o de liberar o obrigado pelo seu exato cumprimento, ou o de pretender a execução judicial do obrigado a fim de fazer cumprir o dever não cumprido, mas somente:

- a) - receber a prestação efetivamente cumprida pelo sujeito passivo, sem no entanto declarar extinto o seu direito;
- b) - verificar a existência e o conteúdo do fato gerador do dever tributário inadimplente, sem, no entanto, considerar extinto o seu direito, na hipótese da verificação positiva do seu cumprimento;
- c) - aplicar as sanções previstas no ordenamento jurídico tributário, no caso da inadimplência do sujeito passivo.

Desta maneira, a Fazenda Pública em "a" se encontra frente a um exato cumprimento do dever tributário, não tendo, porém, o poder de considerar extinto o seu direito, mas somente aquele de receber a prestação paga; em "b" e "c" se encontra diante do incumprimento do dever tributário, mas não poderá pretender a execução do dever inadimplente, nem mesmo judicialmente, mas pode e deve aplicar as sanções previstas no ordenamento jurídico tributário, isto é, pretende coativamente o cumprimento de outro e diverso dever. Em "a" não pode liberar o obrigado pelo cumprimento exato do dever tributário, mas pode e deve prosseguir nas verificações, vistorias e auditorias, com o objetivo de constatar se o dever foi exatamente cumprido (25).

Duas situações jurídicas subjetivas se dizem de conteúdo

dos correspondentes quando têm entre si uma relação de complementariedade pela tutela de um interesse unitário, assim como o crédito e o débito, o direito real e o dever de não perturbar o seu exercício (26). No entanto, as situações subjetivas aqui tratadas estão entre si coligadas, no sentido de que uma existe em função da outra, mas outro é o coligamento e outra é a correspondência de complementariedade das situações jurídicas subjetivas, pela presença dos direitos protegidos - plurais no primeiro caso e único no segundo (27).

Embora se exclua que duas situações jurídicas subjetivas surgidas com o fato gerador do imposto, isto é, o dever tributário e o poder de imposição, estejam entre si coligados por uma única relação jurídica, não se afirma que não tenham nenhum vínculo entre si. Tal afirmação estaria em contradição com tudo que já foi dito, isto é, que o dever tributário está disciplinado de modo que determine necessariamente o seu cumprimento, seguindo-lhe o poder de imposição com um conteúdo variável, segundo a hipótese que se apresenta, isto é, o cumprimento ou não do dever tributário. Mas se trata, como já foi visto, de conteúdos não correspondentes e de desenvolvimento cronológico necessariamente sucessivo, podendo tal desenvolvimento dar origem logo a um conjunto de atos, desenvolvidos no tempo mas entre si coligados, visando um fim único: garantir o cumprimento de determinadas prestações pecuniárias por parte do sujeito passivo a favor da Fazenda Pública (28).

A função essencial de conexão entre o conteúdo do dever tributário e o conteúdo do poder da Fazenda Pública, isto é, das duas situações subjetivas de conteúdos não recíprocos é realizada pelo lançamento (29), um conjunto de atos regulares e suces-

sivos que têm uma comum destinação e um único fim, na sua função essencial de coligamento, de harmonização, de unificação, das duas situações jurídicas de conteúdos não correspondentes.

Este conjunto de atos constitui um procedimento único (30), isto é, um complexo de atos ordenados pela norma jurídica para a consecução de um efeito unitário (31), sendo que cada ato pode produzir efeitos jurídicos autônomos (32). A autonomia dos e feitos é uma consequência necessária de autonomia dos atos, que por sua vez é uma decorrência imprescindível da noção de procedimento como ato complexo (33). Essa noção de procedimento encontra largo emprego no Direito Tributário, onde a atividade de imposição se desenvolve através de um complexo coordenado e ordenado de atos sucessivos, legalmente disciplinados (34). Sobre a base da noção formal de procedimento, a doutrina tributária alemã edificou todo um ramo do Direito Tributário - Direito Tributário Formal -, constituído pelas normas sobre o procedimento tributário (35).

Como já foi dito, o complexo de atos que constituem o procedimento procura um resultado final unitário, isto é, o cumprimento da prestação pecuniária a favor da Fazenda Pública (36) e se juntam em dois grupos alternativos de atos, o primeiro dos quais é ato espontâneo do sujeito passivo, com a fiel execução do dever surgido com a ocorrência do fato gerador definido em lei, enquanto que o segundo é formado pelo ato emanado da Administração Tributária, no exercício do poder de imposição, calcado no inadimplemento dos deveres previstos no ordenamento jurídico tributário. No primeiro caso, o ato é praticado pelo sujeito passivo adimplente, cabendo à Fazenda Pública receber a prestação devida, enquanto que no segundo, através de uma série de atos administra-

tivos, a Fazenda Pública fará com que o sujeito passivo satisfaça a prestação pecuniária inadimplente. Aqui está individualizado , não só o resultado final unitário colimado pelo procedimento, mas também o efeito jurídico unitário coligado pelo ordenamento do conjunto de atos que constituem o procedimento, isto é, como veremos, a Obrigação Tributária (37). Os atos praticados pelo sujeito passivo não visam como resultado final, o coligamento, mas somente o cumprimento dos deveres tributários previstos no ordenamento tributário, havendo efeitos jurídicos diversos, conforme se desenvolva através de atos de cumprimento ou de atos de incumprimento dos deveres tributários. No primeiro caso, os atos praticados pelo sujeito passivo, comportam uma limitação do conteúdo do poder de imposição, enquanto que no segundo, ao invés, dá-se uma ampliação do seu conteúdo, ou seja, a constituição de obrigação tributária que compreende, como veremos em outro local, uma carga diversa e mais grave a pesar sobre o sujeito passivo (38).

É preciso esclarecer que o comportamento do sujeito passivo do poder de imposição, frente à atividade da Fazenda Pública, pode ser exatamente identificado somente tendo presente a situação jurídica subjetiva em que ele se encontra. Ele, inicialmente, não é um obrigado frente a um credor que deve provar o seu crédito, mas, ao contrário, ele é um obrigado perante um órgão administrativo que tem o poder de desenvolver determinadas atividades para descobrir uma eventual inadimplência. E, como tal, ele deve sujeitar-se a investigações e auditorias, não obstaculizando o cumprimento legal dos poderes conferidos à Fazenda Pública pelo ordenamento jurídico visando exatamente essa atividade. Qualquer obstáculo que ele aponha deve ser superado, inclusive pela força (39).

Tudo isto se compreenderá melhor se formularmos duas hipóteses: na primeira todos os deveres tributários atribuídos ao sujeito passivo do poder de imposição são espontâneos e exatamente cumpridos; na segunda, todos, ou parte deles, não são cumpridos. No primeiro caso, a Fazenda Pública de pois de verificar que todos os deveres tributários foram exatamente cumpridos, adquire o direito subjetivo (40) sobre a coisa que foi o objeto da prestação cumprida. No segundo caso, a Fazenda Pública, depois de verificar os atos de incumprimento, através de um procedimento administrativo, efetua o lançamento, e adquire o direito subjetivo (41) de obter a prestação descumprida, porém, diversa e diferente da inadimplente em conteúdo e valor (42). Por outro lado, no primeiro caso, com o cumprimento espontâneo dos deveres tributários, obviamente, o lançamento não só não é necessário, mas nem ao menos seria juridicamente possível (43). Se o sujeito passivo já pagou o que a lei declarara devido pela ocorrência do fato gerador, ao lançamento faltaria a causa lícita e seria, assim, um ato ilegítimo. Já no segundo caso, a prestação determinada pela lei não foi exatamente cumprida, e, assim, agora o lançamento se põe como o ato central do procedimento em um duplo sentido, a saber, do ponto de vista do desenvolvimento do procedimento e dos efeitos jurídicos produzidos pelo próprio procedimento (44). E mais, na primeira hipótese aumenta o poder da Fazenda Pública, como poder de receber a prestação pecuniária espontaneamente paga, enquanto que, na segunda, aumenta o conteúdo da prestação pecuniária a cumprir ou transforma em pecuniários aqueles deveres inadimplentes que originalmente não o eram. Resulta, assim, que a Fazenda Pública adquire direitos subjetivos após o concreto exercício do poder de imposição, com a dúplice ordem de atos, isto é, com o

ato de recebimento da prestação espontaneamente cumprida, ou com o ato que concretiza a verificação do incumprimento da prestação devida e determina o cumprimento de uma prestação diversa e mais grave. A distinção entre estas duas categorias de atos não apresenta dificuldades, não só do ponto de vista do seu conteúdo - que um é receber e outro é impor -, como também do ponto de vista dos efeitos. No primeiro caso, o ato de recebimento da prestação pecuniária traz para a Fazenda Pública direitos de propriedade sobre a soma versada, ao passo que, no segundo, faz surgir para a Fazenda Pública um direito subjetivo de crédito - imposto não pago, multa, juros de mora, cumulativamente ou não -, ou direitos subjetivos de outra natureza - confisco de mercadorias, poder de fiscalização especial, etc. (45).

Pode-se então dizer que o lançamento desenvolve a essencial função de constituir, a favor da Fazenda Pública, um direito subjetivo, no sentido de que a prestação prevista no ordenamento jurídico será percebida pela Fazenda Pública, a título de imposto ou de sanção.

Com a exposta concepção do lançamento, fica superada a discussão teórica e doutrinária acerca da eficácia declarativa ou constitutiva do lançamento, isto é, que o direito subjetivo da Fazenda Pública surge com a verificação do fato gerador, sendo que o lançamento não faz outra coisa senão determinar-lhe o conteúdo a fim de torná-lo exigível; ou, que o direito subjetivo da Fazenda Pública, para uma família de impostos - a do imposto sobre produtos industrializados, por exemplo -, surge com a ocorrência do fato gerador, independente de qualquer atividade da Fazenda Pública e que, para outra família - a do imposto de renda, por exemplo -, com a ocorrência do fato gerador surge apenas o

direito subjetivo de constituir o crédito tributário através do lançamento, surgindo depois do lançamento, o direito de cobrar o imposto ou a sanção (46).

Para a teoria exposta, repetimos, com a verificação do fato gerador, nascem deveres jurídicos por parte do sujeito passivo, sem que correspondam a um direito subjetivo da Fazenda Pública, no sentido de cobrar o imposto devido, mas somente um poder de imposição, isto é, de efetuar o lançamento. Como consequência do lançamento nasce a favor da Fazenda Pública o direito subjetivo de cobrar o imposto devido acrescido das sanções legais (47) ou seja, a obrigação tributária.

Depois do que foi dito, podemos fixar a distinção entre dever e obrigação tributária, no sentido de que no primeiro, a prestação não é um objeto do direito subjetivo da Fazenda Pública, enquanto que, na segunda a prestação devida é objeto de um direito subjetivo da Fazenda Pública (48). A obrigação tributária, de fato, é o aspecto passivo de um direito subjetivo a uma prestação, não se podendo, portanto, falar em direito subjetivo antes que este se constitua por efeito do lançamento (49). Por dever tributário entende-se a situação jurídica subjetiva passiva, da qual surge a prestação do imposto ou outra conexa, sem que a Fazenda Pública haja constituído a seu favor o direito subjetivo correspondente (50).

O dever tributário pode ter por conteúdo deveres diversos, principais e auxiliares, como pagar uma prestação pecuniária a título de imposto, redigir e conservar livros e documentos tributários, preencher formulários, prestar esclarecimentos e declarações, quando solicitado, exhibir livros e documentos relativos a seus negócios e que tenham relação com os fatos geradores tributá

rios, suportar verificações e auditorias, etc. (51) Já a obrigação tributária tem um só conteúdo - pagamento de prestação exigida quando o sujeito passivo deixa de cumprir qualquer um dos diversos deveres tributários, após um procedimento que dá origem ao lançamento, com os respectivos acréscimos legais, - multa, juros de mora e correção monetária (52). Em qualquer caso, o sujeito passivo inadimplente, para sanar a sua falta concorre com uma prestação diversa e mais gravosa do que aquela que constituía o dever originário inadimplente. Assim, conclui-se que a inadimplência agrava o conteúdo do dever inadimplente.

Podemos, agora, definir o lançamento como aquele ato que tem por efeito constituir, em favor da Fazenda Pública, um direito subjetivo a uma prestação, a título de imposto e de sanção, ou somente de sanção. Também, podemos considerar como direito subjetivo não só aquele que tem por objeto a aplicação de uma sanção pecuniária, mas, também, o que tem por objeto o confisco de uma mercadoria, a sujeição a regime especial de fiscalização, etc. (53)

O lançamento não pode, obviamente, ser um ato praticado pelo sujeito passivo, mas somente um ato praticado pela Fazenda Pública (54). É o único ato praticado pela Fazenda Pública aparelhado pelo direito tributário para constituir a seu favor um direito subjetivo a uma prestação impositiva ou a uma sanção, separada ou em conjunto com a prestação impositiva (55). Como a obrigação tributária não é outra coisa do que o aspecto passivo de um direito subjetivo a uma prestação, e, como o lançamento é o único ato praticado pelo sujeito ativo apto à constituição de um direito subjetivo a seu favor, temos que admitir que não poderá existir obrigação tributária sem o devido lançamento (56). Por outro lado, o lançamento delimita, indeclinavelmente, a esfera da obri-

gação tributária prevista na norma impositiva, como também, o poder da Fazenda Pública de impor o pagamento da prestação devida e inadimplente, por imposto ou sanção, conexos ou separados, no sentido de que tal poder só pode desenvolver-se mediante o cumprimento de vários atos previstos no ordenamento jurídico, delimitando-lhes os conteúdos. Qualquer outro procedimento que pretender uma prestação, a título de imposto ou sanção, conexos ou separados, e que não assuma a forma e o conteúdo do lançamento, previstos no ordenamento jurídico, é ilegítimo (57). O lançamento desenvolve um papel fundamental, seja por identificar com clareza as situações subjetivas próprias dos sujeitos passivo e ativo, seja, por identificar a natureza jurídica e disciplinar a controvérsia tributária (58).

Esta função fundamental do lançamento põe em relevo o quanto é estreita e incindível, no direito tributário, a conexão entre as situações jurídicas subjetivas presentes na relação jurídica tributária (poder de imposição do sujeito ativo, deveres jurídicos tributários do sujeito passivo, obrigação tributária surgida com o descumprimento de qualquer um dos deveres tributários e direito subjetivo da Fazenda Pública e prestação devida) ao ponto de que a passagem de um a outro, tem, sistematicamente, no âmbito de cada procedimento isolado, um efeito do ato fundamental (59).

O imposto se traduz por uma prestação coativa, mas, que na realidade é uma prestação abstrata, substituída em concreto pela prestação espontaneamente cumprida, que constitui o conteúdo de múltiplos deveres tributários, ou pela prestação cumprida mediante coação, que constitui o conteúdo da obrigação tributária. Assim, o sujeito passivo de um imposto é, em realidade, o sujeito

passivo de um dever impositivo e o sujeito passivo de uma obrigação tributária. No entanto, o conteúdo da obrigação tributária é mais homogêneo que o dos deveres tributários que a antecede. Ela se constitui em um dar - imposto devido e a sanção conexa, ou apenas uma sanção -, não podendo consistir em um fazer, um não fazer ou suportar, que caracterizam os deveres tributários (60). No descumprimento de qualquer um desses deveres, a Fazenda Pública não obriga o sujeito passivo a fazer ou deixar de fazer, mas lhe aplica uma sanção, prevista no ordenamento jurídico, pelo inadimplemento de qualquer um desses deveres tributários (61). Por exemplo, se o sujeito passivo, obrigado a fazer uma declaração ou a preencher um documento, não o faz, a Fazenda Pública, não o obriga a cumprir aquele dever, mas lhe aplica uma sanção através de um procedimento administrativo próprio, cujo ato final é o lançamento.

Ainda, para melhor caracterizar a diferença entre dever tributário e obrigação tributária, é que o primeiro pode surgir antes e durante o procedimento preparatório do lançamento (62) - cumprimento de diligências indispensáveis ao procedimento, por parte do sujeito passivo, tais como: prestar informações, apresentar livros e documentos, etc. - enquanto que, a segunda somente surge após concluído o procedimento, isto é, com o lançamento, no sentido de que o dever jurídico não é um verdadeiro e próprio direito subjetivo da Fazenda, enquanto que, a obrigação tributária o é (63).

Por outro lado, do fato gerador nasce um complexo de deveres tributários, cujo cumprimento exato libera o sujeito passivo frente à lei mas não frente ao beneficiário - a Fazenda Pública - que, legitimamente, pode continuar o seu controle, no sen

tido de verificar se os deveres tributários surgidos com o fato gerador, ou fatos geradores, foram exatamente cumpridos. Se algum dos deveres tributários não foi exatamente cumprido, nasce, a cargo do sujeito passivo, um dever diverso e mais grave, que agora e após o procedimento de lançamento, e seu adimplemento, libera o sujeito passivo não só frente a lei, mas também frente à Fazenda Pública, a qual, nesse caso, reconhece extinto o seu direito e considera definitivamente extinta a obrigação tributária surgida do lançamento.

Ora, as situações descritas parecem paradoxais e merecem uma explicação.

Assim, é preciso explicar porque o exato cumprimento dos deveres tributários nascidos do fato gerador não libera o obrigado frente à Fazenda Pública, que dele é a beneficiária, enquanto que o dever nascido da violação de qualquer dever tributário, libera o devedor frente a mesma Fazenda Pública. Em outras palavras, é preciso explicar porque o Estado impositor posto frente a um sujeito passivo que cumpre exatamente os deveres nascidos do fato gerador, não pode e não deve liberá-lo do seu dever, quando este mesmo Estado, posto frente a um sujeito passivo que transgrediu qualquer dever tributário, onera o dever descumprido, com outro dever, mais grave e diverso, mas se comporta de modo oposto, podendo liberar o transgressor que cumpriu exatamente o dever nascido da sua transgressão. A explicação está que no primeiro caso, frente ao dever tributário do sujeito passivo, não está um direito de crédito do sujeito ativo, ou em outros termos, o dever tributário do sujeito passivo não é uma obrigação tributária, enquanto que no segundo caso, o dever tributário do transgressor é uma verdadeira obrigação tributária, frente à qual está um direito

subjetivo de crédito do sujeito ativo. Assim, se compreende que a Fazenda Pública não deva e não possa liberar o obrigado adimplente, porque o poder liberatório é uma manifestação típica do direito subjetivo de crédito e, em tal caso, esse direito não existe; enquanto que, no segundo caso, a Fazenda Pública pode e deve liberar o transgressor adimplente do dever decorrente da transgressão, porque, agora, o sujeito ativo, frente ao transgressor, tem o direito de crédito, do qual a típica manifestação é exatamente o poder de liberar o devedor que cumpre exatamente o seu crédito (64).

O direito atribuído pela lei ao sujeito ativo, após ve rificado o fato gerador, não é ainda concreto, mas abstrato, sendo destinado a assumir um conteúdo concreto sucessivo em função de acontecimentos ulteriores, como o cumprimento ou o não cumprimento do dever surgido com o fato gerador. É obvio que um dos dois eventos - cumprimento ou não cumprimento - deverá inevitavelmente se verificar. Portanto, o poder do sujeito ativo é necessariamente destinado a assumir um conteúdo concreto, mas isto significa igualmente que antes do cumprimento ou não cumprimento do dever, o poder do sujeito ativo é de todo abstrato. Deriva daí que, ao verificar-se o fato gerador, o dever tributário do sujeito passivo surge subitamente, tendo um conteúdo preciso e concreto, enquanto que o poder do sujeito ativo ainda não adquiriu um conteúdo preciso e concreto, vindo a faltar entre as duas situações jurídicas subjetivas a correlação que, ao invés, na obrigação, ela se encontra perfeita entre crédito e débito.

Para melhor compreensão do exposto veremos duas hipóteses. Na primeira, o sujeito passivo cumpre exatamente o dever tributário. Em presença desse evento, a lei não atribui ao sujei-

to ativo poder algum para estimular e obter o seu cumprimento. O poder de imposição do sujeito ativo se apresenta exclusivamente como um poder de receber e adquirir a propriedade sobre a quantia voluntariamente paga. Na segunda hipótese, o sujeito passivo descumpre o dever tributário. Nesse caso, a lei não atribui ao sujeito ativo poder algum para exigir e obter o cumprimento da prestação não paga, mas outro bem diverso, o poder de, mediante um procedimento adequado - lançamento -, constituir um dever diverso e mais grave, compreendendo a prestação pecuniária inadimplente e, juntamente com esta, uma outra prestação a título de sanção, de modo que a prestação completa que dela resulta assume um conteúdo diverso do dever originário (65). Por outro lado, antes do lançamento, a Fazenda Pública não pode exercitar o seu direito de cobrar a prestação inadimplente, somente o fazendo após o lançamento com o acionamento do processo executivo fiscal (66).

4.2 - Aplicação da Teoria Proposta ao Imposto sobre Produtos Industrializados.

O fato gerador do imposto sobre produtos industrializados se concretiza na saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, na arrematação do produto industrial apreendido ou abandonado e alienado pelo poder público e no desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira (67). A partir da ocorrência do fato gerador, segue uma série de deveres a cargo do sujeito passivo, tais como emitir nota fiscal, registrá-la em livros próprios, e, no final de cada período de apuração, transportar para a "declaração e notificação" o total do imposto a pagar ou o saldo a transportar para o

período seguinte, registrado no livro de "apuração do IPI". A "declaração e notificação" será apresentada no estabelecimento bancário autorizado a recebê-la. Nos prazos indicados no regulamento o sujeito passivo efetuará o pagamento do imposto devido (68).

O dever de redigir a "declaração" e apresentá-la no estabelecimento bancário autorizado, está, assim, intimamente ligado ao dever de pagar o imposto. Tanto isto é verdade que o sujeito passivo não poderá efetuar o pagamento da prestação impositiva sem a prévia "declaração". Em determinadas hipóteses, indicadas no regulamento, o sujeito passivo deve apresentar, juntamente com a "declaração", o "documento de arrecadação" sem o prévio conhecimento da autoridade administrativa, devendo, de imediato, pagar a prestação devida (69).

Assim, o dever de redigir e apresentar a "declaração e notificação" está íntima e indissoluvelmente ligada ao dever de pagar o imposto (70). As normas regulamentares determinam que o total do imposto a pagar corresponda ao constante na "declaração e notificação", entendendo com isto estabelecer claramente que a prestação tributária não se poderá cumprir sem antes redigir e apresentar a "declaração" ao estabelecimento bancário autorizado (71). O cumprimento da prestação tributária não poderá ser efetivado sem antes haver sido declarada a prestação. Portanto, pode-se deduzir que o montante do imposto a pagar deve obrigatoriamente coincidir com o indicado no documento de declaração, que é o resultado de uma apuração aritmética (72) correspondente, em geral, à soma de todas as notas fiscais emitidas no período (73), menos a soma das notas fiscais recebidas de terceiro no mesmo período (74). Portanto, a falta de emissão da nota fiscal implica na impossibilidade jurídica da aplicação da alíquota, da redação e apresentação do documento declaratório e do pagamento da presta-

ção impositiva. Também, igualmente, é claramente dedutível que a inadimplência do dever de pagar a prestação impositiva, pode assumir, exclusivamente, a forma de inadimplência do dever de apresentar a "declaração". Assim, podemos concluir que os dois deveres estão intimamente conectados, muito embora a Fazenda Pública possa atribuir sanções pelo descumprimento do dever de apresentar a "declaração" e/ou pelo descumprimento do dever de pagar a prestação pecuniária devida, independentes um do outro (76).

Tal conexão resulta, antes de tudo, do fato de que a sanção por omissão ou infidelidade da "declaração", esta conectada com o imposto devido mas não declarado. Isto significa que o legislador considera a inadimplência do dever de apresentar a "declaração" como violação do dever de pagar o imposto. Deste fato resulta, em segundo lugar, que tanto a omissão quanto a infidelidedade da "declaração" são puníveis com uma sanção mais grave do que a autônoma violação do dever de pagar o imposto já declarado (77). Pode-se, assim, definir a declaração como um ato do procedimento de imposição, praticado pelo sujeito passivo, no cumprimento de um dever jurídico - um ato pelo qual o sujeito passivo comunica à administração tributária aquilo que ela deverá conhecer, nos limites legalmente estabelecidos pelo ordenamento jurídico (78).

No momento anterior à "declaração" redigida e apresentada pelo sujeito passivo, a Fazenda Pública está dotada de um poder abstrato e sem conteúdo concreto, no sentido de que não tem poder algum de constranger o sujeito passivo a apresentar a declaração, salvo o direito de aplicar sanção pelo seu inadimplemento. Assim, no caso de o sujeito passivo não apresentar declaração, o sujeito ativo terá de esperar o decurso do prazo estabelecido no

regulamento (79) para, através do funcionário competente e de um procedimento próprio e especial (80), efetuar o lançamento do imposto devido, acrescido das sanções legais. Agora, porém, o dever inadimplente já não é o mesmo, mas outro, de conteúdo diverso e mais grave, como veremos, daquele decorrente da obrigação tributária verdadeira e própria (81). Assim, o dever do pagamento, resultante da declaração, não encontra nenhuma correspondência em uma pretensão da Fazenda de idêntico conteúdo. A Fazenda, de fato, frente a qualquer comportamento do sujeito passivo, com relação ao cumprimento do dever tributário, se põe como titular de um poder de verificar a violação do dever de recolher o imposto devido (82).

Tudo isto não exclui, porém, que a "declaração", quando tempestiva e fiel, ou intempestiva e infiel, deva ser considerada como ato jurídico, isto é, como manifestação do sujeito passivo, regulada pelo ordenamento jurídico tributário, visando dar conhecimento direto à administração tributária de fatos que ela deve conhecer, sendo, assim, produtora de efeitos jurídicos próprios e característicos. Como manifestação do sujeito passivo, ela atesta a existência e o conteúdo de fatos geradores que deverão ser apreciados pelo sujeito ativo (83). Entretanto, os efeitos jurídicos da "declaração" não modificam direitos subjetivos anteriores da Fazenda Pública, mas transformam o conteúdo do poder de imposição, de abstrato em concreto. Essa transformação não é, porém, efeito característico da "declaração". Tudo depende do comportamento do sujeito passivo, no sentido do cumprimento ou não cumprimento do dever tributário de adimplir a prestação pecuniária exigida. Como comportamento de adimplemento, a "declaração" tempestiva e fiel, atribui à Fazenda Pública um du

plo poder: o de verificar a sua tempestividade e fidelidade e o de exigir o pagamento do imposto declarado. O poder da administração tributária, no sentido de exigir o pagamento do imposto com base na "declaração" apresentada pelo sujeito passivo, não é, no entanto, diferente do poder de verificar a tempestividade e fidelidade da "declaração", mas uma consequência jurídica necessária à própria "declaração". A "declaração" pode faltar, mas a Fazenda Pública pode exigir o pagamento do imposto inadimplente através de um procedimento administrativo próprio, como já vimos. Como comportamento de inadimplência - "declaração" fora de prazo ou infiel -, a Fazenda Pública tem, ao lado do poder de verificar a sua tardividade ou infidelidade, o poder de exigir pagamento do imposto inadimplente e aplicar sanções. A "declaração" pode, assim, em cada caso, ser visualizada como um comportamento de adimplemento ou de inadimplemento do dever tributário, tendo um quid proprium, isto é, um comportamento que se converte em um outro ato de conteúdo complexo, tendo por conteúdo uma manifestação de ciência, de vontade, individualizadas ou em conjunto, da Fazenda Pública (84).

Se a "declaração" é um "ato-comportamento" exclusivamente voltado a determinar o conteúdo do poder de imposição, isto significa que o dever da sua apresentação está exclusivamente coligado com o poder de imposição, como situação subjetiva ativa correspondente. O dever de apresentação da "declaração" é, por sua vez, como já vimos, incidivelmente conexo com o dever do pagamento do imposto, constituindo com este um dever jurídico unitário. É no confronto deste último dever jurídico unitário que se deve determinar o coligamento com o poder de imposição. Este coligamento, por outro lado, resguarda duas situações jurídicas sub-

jetivas de conteúdos não correspondentes, com caracteres dinâmicos e desenvolvimentos autônomos em consecução cronológica. É possível demonstrar que, frente ao dever de pagamento do imposto, com base na declaração, a Fazenda Pública tem o poder de beneficiar-se do pagamento espontâneo do sujeito passivo, não, porém, aquele de exigir o seu cumprimento, mas, sim, aquele de impor ao inadimplente deveres diversos e mais graves, significando, desta maneira, que os conteúdos das situações jurídicas subjetivas não são em nada correspondentes. Se, em assunto de cumprimento ou não do dever tributário, é o comportamento do obrigado o fator que determina o conteúdo do poder de imposição, teremos, em caso de cumprimento, uma situação puramente passiva, de percepção e conservação da prestação devidamente cumprida (85). No caso, porém, de não cumprimento, surge uma situação de dever novo a cargo do sujeito passivo inadimplente, significando que o poder de imposição é uma situação jurídica subjetiva essencialmente dinâmica (86).

O procedimento de imposição nos impostos da família dos impostos sobre a renda é caracterizado pelo fato de que o conteúdo do dever de pagamento será determinado mediante o concurso autônomo de um dever de declaração do sujeito passivo e de um poder de imposição do sujeito ativo (87). Assim, no caso do imposto sobre a renda, o sujeito passivo, na época própria determinada pela legislação tributária, apresenta a sua declaração, informando à administração tributária os rendimentos auferidos no período base. A administração tributária, tomando conhecimento das informações prestadas pelo sujeito passivo, efetua, em um procedimento próprio e especial, o lançamento, indicando, quando for o caso, o imposto a pagar ou a restituir (88). Já o procedimento de imposição, no caso do imposto sobre produtos industrializados, ao con-

trário, está caracterizado pelo fato de que o conteúdo do dever de pagamento é determinado unilateralmente pelo sujeito passivo, em conformidade com as normas jurídicas aplicáveis à matéria (89) e pelo fato de que o poder de imposição da Fazenda Pública inter-vém somente para impor deveres diversos e mais graves a quem não cumprir aquele dever ou não o cumprir exatamente (90). Esta é a substancial diferença na estrutura dos dois procedimentos de impo-sição: enquanto no primeiro a administração tributária pode acei-tar ou não a declaração do sujeito passivo, modificando-a e de-terminando exatamente a prestação a cumprir, no segundo aceita o pagamento da prestação pelo sujeito passivo sem prévio exame (91). Fica claro, assim, que, no procedimento de imposição do im-posto sobre produtos industrializados, a simples inserção do de-ver de apresentar uma declaração, não muda, de per si, a estru-tura de tal procedimento que é sempre caracterizado pelo fato da determinação unilateral pelo contribuinte do conteúdo pecu-niário desse dever tributário. Mesmo no caso de produtos im-portados (92), o importador deverá apresentar uma declaração de importação, prevista nas normas aplicáveis à espécie e nela indicar, entre outros elementos exigidos pela norma, também, o valor do imposto sobre produtos industrializados inci-dente sobre as mercadorias importadas (93). Tal declaração mani-festa as mesmas características já recenseadas na "declaração e notificação". E, como esta, é uma declaração que visa dar conheci-mento às autoridades administrativas de fatos de que elas devam tomar ciência. Na "declaração", o importador deve fornecer todos os elementos para cálculo do imposto, efetuar essa operação e, posteriormente, em documento próprio, recolher a importância devi-da. Assim, também, como a anterior, essa "declaração" deve ser

considerada como um ato jurídico e também como um ato vinculado, cuja manifestação, no sentido do seu adimplemento ou inadimplemento, determina o conteúdo do poder de imposição. A "declaração", enquanto ato jurídico, vincula a administração tributária a considerá-la como elemento de prova dos fatos nela alegados e exatos os valores nela indicados, até prova idônea em contrário (94).

Resulta, portanto, de quanto já dissemos, que o ato de redigir e apresentar a "declaração", prevista em lei, é operação necessária ao adimplemento da prestação pecuniária, até o ponto em que o cumprimento da primeira é indispensável ao cumprimento da segunda. Os vícios e as deficiências de redação, contudo, constituem uma hipótese do descumprimento do dever da prestação impositiva (95). Resulta, também, quanto ao pagamento do imposto, que este não tem por objeto, simplesmente, a transferência para o erário de uma dada soma em dinheiro, mas a transferência de tal soma será rigorosamente estabelecida pela lei, isto é, que o modo de execução da prestação pecuniária é essencial à execução do cumprimento da própria prestação. De fato, para cumprir a prestação pecuniária, não só é necessário redigir e apresentar um documento, previsto em lei, mas efetuar, exatamente, o pagamento da soma indicada no documento e na forma nele expressamente estabelecido (formas de cálculo e de pagamento, prazos de recolhimento, etc.).

Basta recorrer à lei e ao regulamento para verificarmos que elas impõem rigores formais na redação e apresentação do documento de "declaração". A inobservância de quaisquer aspectos formais implica na aplicação de penalidade (96). Assim, é inadimplente do dever de pagamento do imposto quem omitir o documento declaratório ou quem o redigir e apresentar em desacordo com o previsto na norma legal (97).

De tudo quanto foi dito até aqui, podemos chegar às se

guintes conclusões:

- a) - que do fato gerador do imposto sobre produtos industrializados surge um complexo de deveres, que convergem para dois deveres principais: um de redigir e apresentar a "declaração e notificação" e outro de pagar exatamente ao erário, o imposto declarado no documento a título de imposto sobre produtos industrializados;
- b) - que os dois mencionados deveres estão entre si indivisivelmente conexos, no sentido de que a violação do primeiro implica no descumprimento do segundo, sendo a penalidade prevista para a inadimplência do segundo mais grave que a indicada para o descumprimento do primeiro (falta de apresentação) (98);
- c) - que a modalidade de cumprimento dos referidos deveres está formalmente apontada na legislação tributária, não se compreendendo o seu adimplemento senão na modalidade expressamente indicada no ordenamento tributário, inclusive com modelos previstos pela própria norma jurídica (99).

O problema da essencialidade do cumprimento dos deveres tributários, segundo o estabelecido expressamente pela legislação tributária, é um ponto importante no direito tributário (100). No caso, podemos considerar:

- a) - o dever tributário de dar - pagamento da prestação pecuniária - como um dever de dar qualificado, isto é, dever de dar de um certo modo - previsto na legislação, inclusive quanto a aspectos formais -, e não um dever de dar genérico;
- b) - que este dever de dar é imposto ao sujeito passivo pelo poder de imposição da Fazenda Pública com o fim de permitir aos órgãos administrativos o controle da exatidão do seu cumprimen

to, a fim de aumentar a eficiência dos outros atos do procedimento de imposição;

- c) - que, assim, tal dever de dar qualificado está ligado incidivelmente a um procedimento de imposição, no qual se concretiza a atuação da Fazenda Pública, no sentido de controlar a exatidão ou a inexatidão da adimplência do sujeito passivo.

Deste modo, o dever tributário de dar revela a sua característica peculiar de ser uma situação jurídica subjetiva destinada a gerar atos no procedimento de imposição - lançamento -, do mesmo modo que todos os outros deveres tributários. O problema da relação entre o dever tributário de dar e os outros deveres tributários en contra a sua exata solução na afirmação de que entre todos esses deveres existe uma relação de coordenação, visando o desenvolvimento de um idêntico procedimento de imposição, tendo em vista um único fim - o exato cumprimento da prestação pecuniária que é o objeto da incidência do imposto. Portanto, não é verdade que os deveres tributários sejam entre si autônomos, nem que o dever tributário de dar seja um dever principal e que todos os outros sejam deveres acessórios, mas sim que se trata de deveres coordenados com vistas a um único procedimento de imposição - o lançamento (101). Em verdade, se considerarmos, do ponto de vista da sucessão cronológica, no primeiro tempo, o sujeito passivo põe em ser um documento e, no segundo tempo, procede ao pagamento do imposto. Esta separação das duas operações, porém, corresponde a uma visão puramente descritiva do fenômeno; de um ponto de vista jurídico, ou, mais precisamente, de um ponto de vista dos fins da norma impositiva, como já vimos, as duas operações estão entre si incidivelmente conexas, no sentido de que a redação e apresentação do documento declaratório outra não é que uma particular e es

sencial modalidade do cumprimento da prestação impositiva pecuniária e, portanto, do pagamento do tributo.

Com a expressão "dever de redigir e apresentar a declaração e notificação", entendemos, portanto, o vínculo jurídico entre um sujeito passivo - contribuinte do imposto sobre produtos industrializados - e um sujeito ativo - a Fazenda Pública a quem a lei Magna atribui a competência tributária -, no sentido de que o primeiro assume um comportamento destinado a satisfazer o interesse do segundo. Este sujeito ativo - o Estado - certamente leva vantagem com a prestação pecuniária e, portanto, também, com a redação e apresentação do documento, modalidades essenciais, como já vimos, da prestação pecuniária. Torna-se evidente que a prestação pecuniária é de natureza patrimonial, como também patrimonial - por conexão - é a redação e apresentação da "declaração". Entretanto, a prestação pecuniária poderá apresentar aspectos não patrimoniais, como acontece nas prestações pecuniárias visando fins extra-fiscais, como no caso dos estímulos fiscais que vão levar a determinados comportamentos por parte do sujeito passivo (102).

Neste ponto, pode-se facilmente notar que o dever jurídico de que estamos tratando apresenta os requisitos próprios de uma obrigação, mais particularmente de uma obrigação tributária acessória (103). Agora, já podemos explicar porque julgamos preferível conceituar como dever e não como obrigação esta particular atividade do sujeito passivo, tendo como fim o pagamento de uma prestação pecuniária a título de imposto sobre produtos industrializados. A razão é que o vínculo jurídico que obriga o sujeito passivo a proceder dessa maneira não corresponde a um poder específico e direto do sujeito ativo no sentido do seu cumprimento, como já vimos, uma vez que a norma positiva não reconhece ao su-

jeito ativo - poder impositor - algum meio para obter o cumprimento desse vínculo jurídico, salvo o poder de considerar a falta da apresentação ou apresentação de um documento inexato, como inadimplimento da própria prestação pecuniária, impondo ao inadimplente uma determinada sanção, cominada com a prestação pecuniária inadimplente (104). Tal situação depende da circunstância, já notada, de que a redação e apresentação da "declaração" é considerada pela norma positiva como uma modalidade essencial do cumprimento da prestação pecuniária, mas impede o isolamento da referida operação ou, igualmente, de considerá-la como uma prestação para a qual o sujeito ativo esteja dotado de um poder jurídico qualquer. A penalidade imposta ao sujeito passivo pelo dever tributário não cumprido no seu conjunto, deve-se compreender como direta e exclusivamente visando satisfazer o interesse da Fazenda Pública impositora, no sentido de obter tal cumprimento. Todavia, o interesse em obter o exato cumprimento do dever de redigir e apresentar a "declaração", não compreende o poder do sujeito ativo no sentido de obter o cumprimento da prestação pecuniária inadimplente ou al gum direito subjetivo de crédito a seu favor, pois, o seu poderse esgota na aplicação da penalidade pecuniária em conjunto com a prestação inadimplente. Este direito subjetivo de crédito somente toma vida após o procedimento de imposição - lançamento. Pois bem, a inexistência do direito de crédito denuncia claramente que o vínculo jurídico, no sentido de redigir e apresentar a "declaração", não é uma obrigação verdadeira e própria, mas sim um dever jurídico. É conveniente observar que à necessidade de um direito subjetivo do credor deve corresponder um comportamento necessário de devedor; para haver uma obrigação, é necessário que haja uma prestação patrimonial do credor que satisfaça um interes

se, também patrimonial, do credor. Parece claro que, o dever de redigir e apresentar a "declaração" não pode ser confundido, conforme se depreende da própria exposição, como uma obrigação patrimonial, dele decorrente.

A presente análise está sendo conduzida sob o pressuposto, não discutido nem demonstrado até agora, que o poder da Fazenda Pública na aplicação de sanções pecuniárias seja compatível com um direito de crédito da Fazenda Pública. O conteúdo doutrinário entre os sustentadores da teoria declaratória do lançamento ou da teoria constitutiva tradicional - já referidas neste trabalho (105), pode ser correlacionado com o direito subjetivo de crédito da Fazenda Pública. Os primeiros sustentam que, verificado o fato gerador, a Fazenda Pública se torna imediatamente titular de um direito subjetivo de crédito e tal direito se efetiva utilizando-se o próprio poder da Fazenda Pública (106); os segundos defendem que, ao verificar-se o fato gerador, o direito de crédito da Fazenda Pública não está ainda corporificado, uma vez que, a sua corporificação decorre do exercício do poder de imposição - lançamento. Assim, como consequência, o direito de imposição não significa ainda, o exercício de um direito subjetivo. O lançamento é o instrumento hábil a fazer nascer completamente, tal direito (107). Na teoria exposta pelo Código Tributário Nacional, o direito subjetivo de crédito da Fazenda Pública somente se corporifica após o lançamento definitivo, na hipótese do sujeito passivo não satisfazer a prestação pecuniária correspondente (108).

Outro aspecto do problema é que o cumprimento do dever de redigir e apresentar a "declaração" é desconhecido para o órgão encarregado da administração do imposto sobre produtos industrializados. É, de fato, constatação pacífica, que o sujeito pas-

sivo deve providenciar a redação e apresentação do documento e o pagamento do imposto, sem prévia comunicação ao órgão administrador do imposto (109). Daí deriva a consequência importante de que após o pagamento, o devedor não tem direito à quitação, como ocorreria em qualquer obrigação de direito privado ou de direito público. Ao contrário, o contribuinte do imposto sobre produtos industrializados deverá guardar todos os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados, pelo prazo mínimo de 5 anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, ou seja, até que caduque o direito de lançamento da Fazenda Pública, devendo exhibi-los aos órgãos de controle todas as vezes que for solicitado. Portanto, durante todo este quinquênio, o obrigado ao pagamento do imposto sobre produtos industrializados, bem longe de obter o atestado liberatório, tem, ao invés, o dever suplementar de conservar a prova dos pagamentos efetuados, podendo o órgão administrador do imposto verificar eventuais inadimplementos, verdadeiros ou presumidos (110). Daí decorre, pois, que o obrigado do imposto sobre produtos industrializados, por não ter conservado os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados, está sujeito a ulteriores verificações por eventuais violações do regulamento. É, portanto, pacífico que a lei não tutela a quitação liberatória mas, ao contrário, resguarda-se o direito de controle contra presumíveis inadimplências do obrigado. Assim, somente através de procedimentos administrativos visando comprovar o exato cumprimento de todo um complexo de deveres tributários, consegue o obrigado a certeza jurídica em torno do exato ou inexato cumprimento do complexo de deveres tributários a seu cargo. Se, no decorrer da verificação, um dever foi descumprido, o procedimento administrativo instaurado determina a sanção cabível, devendo o obrigado, pagar, conjuntamente, a

prestação inadimplente. Entretanto, o sujeito passivo deve, a título de sanção, satisfazer dever diverso daquele inadimplente, que agora, uma vez cumprido, poderá obter a quitação liberatória fornecida pela administração tributária. Somente assim, o obrigado poderá obter a certeza jurídica do cumprimento exato do complexo de deveres tributários a que está sujeito. O procedimento administrativo tem, então, eficácia liberatória para o sujeito passivo.

Eis aqui uma situação jurídica que assenta, aparentemente, no absurdo. Do fato gerador nasce um dever tributário cujo cumprimento libera o devedor frente à lei, mas não frente ao beneficiário ou pretendido credor que legitimamente pode continuar mantendo o seu controle sobre o possível inadimplente. Assim, o contribuinte do imposto sobre produtos industrializados somente poderá obter a sua quitação liberatória após decorridos 5 anos de ocorrência do fato gerador ou após procedimentos de auditoria com ou sem a constatação de eventuais inadimplências. Vale a pena notar que na hipótese da constatação de prestação pecuniária inadimplente, a prestação devida, em consequência da violação, a título de sanção, assim como vem compreendida na prestação conjunta, devida em consequência da violação, não é de fato idêntica àquela que o sujeito passivo devia ter cumprido em consequência da verificação do fato gerador. De fato, a segunda prestação tem conteúdo e valor diversos da prestação inadimplente. A primeira poderá referir-se ao imposto declarado e não pago, não declarado ou ao descumprimento de qualquer um dos deveres previstos no regulamento; já na segunda não será obrigatório o cumprimento do dever inadimplente, mas uma sanção de natureza pecuniária, de valor e conteúdo diversos do dever inadimplente. Assim, na falta da redação e apresentação da "declaração", o procedimento adminis-

trativo não obriga o seu cumprimento, mas comina sanções pecuniárias combinadas ou não com a prestação pecuniária inadimplente. No caso da inadimplência de um dever auxiliar, o procedimento administrativo não dá lugar ao seu obrigatório cumprimento, mas a uma sanção pecuniária, com um conteúdo diverso do dever inadimplente (111).

Como vimos, a violação do dever tributário de fazer a "declaração" e pagar o imposto, faz mudar radicalmente o seu conteúdo, sob quatro aspectos:

- a) - a prestação exigida é um múltiplo da inadimplente;
- b) - o seu título jurídico é outro, uma vez que só parte da prestação é cobrada a título de imposto, sendo a maior parte sanção, isto é, multa, correção monetária e juros de mora;
- c) - o seu conteúdo não é mais determinado pela lei, mas por uma valoração discricionária do órgão encarregado da administração do imposto, cujo valor poderá variar entre um máximo e um mínimo, em função de critérios variados, tais como a gravidade da inadimplência, a personalidade do transgressor, os precedentes como transgressor da norma tributária, etc.(112);
- d) - por último, tal dever, no seu conjunto, não está mais ligado ou conectado à redação ou apresentação do documento declaratório (113).

Agora, passemos a examinar o poder de imposição frente ao cumprimento do dever tributário por parte do sujeito passivo. Inicialmente, como antes ficou dito, a Fazenda Pública não tem nenhum poder para estimular o cumprimento do dever tributário, salvo o poder de aplicar sanções. A Fazenda Pública se apresenta exclusivamente como o poder de receber e adquirir a propriedade de quanto voluntariamente pagou o contribuinte. Aqui poderá ser confundido com a obrigação natural, do direito privado, denominada,

na doutrina privatista, como "soluti retentio", no sentido de reter tudo que é voluntariamente pago. (114). Existe, entretanto, entre os dois institutos uma tríplice diferença, que torna a analogia absolutamente superficial. Em primeiro lugar, o poder do credor de uma obrigação natural é essencialmente disponível por parte do seu titular, enquanto que o poder de imposição, no caso examinado, é essencialmente indisponível (115). Em segundo lugar, o poder do credor de uma obrigação natural se exaure ao receber e adquirir a propriedade de quanto voluntariamente lhe foi pago, enquanto que o poder da Fazenda Pública, embora tendo idêntico conteúdo, está indivisivelmente ligado ao poder de constituir, a cargo do sujeito passivo inadimplente, como já vimos, um dever diverso e mais grave. Este liame resulta, particularmente, do fato de que o sujeito passivo, que cumpre voluntariamente o dever tributário, é obrigado a conservar por 5 anos, no mínimo, os documentos comprobatórios do adimplemento e a exhibi-los aos órgãos fazendários encarregados do controle do dever tributário, para tornar possível e eficaz o dito controle, conforme expusemos anteriormente. Em terceiro lugar, o poder do credor de uma obrigação natural é correlato, em todo o seu conteúdo, ao dever natural do credor, no sentido de que a este cabe um tal dever, enquanto que o poder de imposição da Fazenda Pública, pela lei, é exercido, mesmo na hipótese de recolhimento voluntário por erro do sujeito passivo, quando pode não caber a sua restituição (116).

Fica, assim, evidenciado que o poder da Fazenda Pública, de receber e adquirir a propriedade de quanto lhe foi pago, não é a manifestação de um direito subjetivo correlato ao dever tributário, saído do fato gerador, mas é a manifestação do próprio poder de imposição do Estado, decorrente da sua própria orga

nização e inserido na sua lei fundamental.

Parece mais prático, mais útil e mais coerente com a norma positiva, identificar, no dever tributário da "declaração" do imposto sobre produtos industrializados e no poder de imposição da Fazenda Pública, duas situações jurídicas autônomas, mas conexas em uma relação cronológica e necessária, quanto ao seu desenvolvimento. No caso, à "declaração e notificação" segue-se, cronológica e necessariamente, o direito da Fazenda Pública de efetuar o lançamento, na hipótese do sujeito passivo não efetuar o pagamento da prestação pecuniária nos prazos determinados pelo regulamento (117).

Portanto, o efeito jurídico que emerge do fato gerador do imposto sobre produtos industrializados não é aquele que faz surgir nem uma obrigação tributária nem uma relação jurídica, mas duas situações subjetivas autônomas, das quais se origina, de um modo juridicamente vinculante, um procedimento de imposição - o lançamento.

O regulamento do imposto sobre produtos industrializados e a legislação posterior, referem-se à atividade do sujeito passivo, quando calcula e declara o imposto na nota fiscal, como lançamento - ou auto-lançamento (118). A atividade do sujeito passivo, ao declarar o imposto devido na "declaração e notificação", também, algumas vezes, é chamada de lançamento - ou auto-lançamento (119). Mas já vimos em outra parte deste trabalho que as referidas atividades, a rigor, não se podem chamar de lançamento pela absoluta discrepância com as normas positivas aplicáveis à espécie (120). O auto-lançamento é uma atividade juridicamente irrelevante, uma vez que não está previsto na norma complementar (121).

Esse conceito de lançamento tem encontrado, de um certo modo, meios de insinuar-se na teoria geral do direito tributário, seja por insuficiência de análise dos diversos significados que a noção de lançamento pode atingir, seja por falta de vivência dos tributaristas com o direito brasileiro (122).

Pode-se falar em lançamento (123):

I - como uma atividade voltada a determinar o conteúdo de uma norma ou dos pressupostos da sua aplicação pois que, como é óbvio, o lançamento significa interpretação e aplicação de uma norma jurídica;

II - em sentido mais restrito, como uma atividade voltada a levar em conta ou a reconhecer os pressupostos da aplicação de uma norma, isto é, os fatos juridicamente relevantes;

III - em sentido ainda mais restrito, como uma atividade de voltada a estabelecer o conteúdo de fatos controversos, seja com objetivo de eliminar a controvérsia, seja independente de tal fim;

IV - como uma atividade destinada a tornar certo o conteúdo de uma situação jurídica controversa (124);

V - em sentido restritíssimo, como uma atividade administrativa e vinculada, privativa da autoridade administrativa, visando estabelecer a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do imposto devido, identificar o sujeito passivo, e, se for o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (125).

Nas considerações precedentes, parece-nos que o significado do item V dá, com mais precisão, o conceito de lançamento no direito tributário. Acresce, ainda, que o significado do item V é o adotado neste trabalho quando falamos de ato de imposição -

- lançamento. Entretanto, com isto, não queremos excluir que o lançamento tributário tenha significados jurídicos condizentes com uma das outras quatro considerações. Devemos admitir, também, neste assunto, que a Fazenda Pública, ao fazer valer o seu próprio poder de imposição, deva reconhecer e precisar o conteúdo, seja da norma a aplicar, seja dos pressupostos para a sua aplicação, seja com o objetivo de resolver controvérsias, seja independentemente deste último efeito. Mas, ao fazermos esta constatação, não vemos qualquer interesse dogmático, porque tal exigência é própria não só da Fazenda Pública como também de todos os órgãos administrativos e, em geral, de todos os sujeitos jurídicos. O conhecimento do fato e da norma é uma premissa do desenvolvimento de cada atividade juridicamente relevante. Cada atividade jurídica contém o lançamento de uma norma, de um fato ou do conjunto desses elementos (126).

Basta fazer um estudo do lançamento previsto no regulamento do imposto sobre produtos industrializados, para excluir a possibilidade jurídica desses atos ao lançamento a que alude o Código Tributário Nacional (127). De fato, o sujeito passivo não pode praticar atos relativos ao lançamento porque, como já vimos, o lançamento é um ato formal, cuja prática é da competência exclusiva da autoridade administrativa (128). O contribuinte não pode praticar ato algum que configure lançamento, privilégio exclusivo da autoridade administrativa, podendo, todavia, praticar atos que preparam o lançamento (129). O lançamento - ato de imposição - praticado pela autoridade administrativa, com relação ao sujeito passivo, não se refere mais ao dever tributário inadimplente, mas a um novo dever, com conteúdo diverso e mais grave que o dever descumprido, conforme já vimos anteriormente.

Podemos dividir os deveres tributários em dois grupos:

- a) - deveres que cabem ao contribuinte;
- b) - deveres que cabem a pessoas diversas - responsáveis.

Pertencem à primeira categoria todos os deveres já descritos e exaustivamente neste trabalho (130). Entre outros, citaremos o dever do contribuinte de manter e escriturar a documentação fiscal; extrair nota fiscal para cada saída de produto tributado, calculando e registrando na nota fiscal e nos livros fiscais respectivos, o valor do imposto incidente sobre ele; no final de cada período de apuração, o contribuinte deve redigir e apresentar a "declaração e notificação" ao estabelecimento bancário indicado, recolhendo o imposto devido, nos prazos e maneiras indicados na legislação tributária, além de outros deveres indispensáveis à salvaguarda dos interesses da Fazenda Pública, objetivando o exato pagamento da prestação pecuniária devida e facilitando a fiscalização com relação à administração tributária. Os deveres dos responsáveis consistem na vigilância e verificação do documentário fiscal que acompanha os produtos tributados. A falta ou inexactidão de qualquer documento leva à aplicação de penalidade ao responsável, podendo, quando for o caso, estar sujeito ao pagamento do imposto incidente sobre os produtos que estejam em seu poder, acrescido de multa, correção monetária e juros de mora.

Os deveres dos responsáveis são diversos dos deveres dos contribuintes, principalmente porque não têm como objeto a redação e apresentação de um documento declaratório. Todos esses deveres, porém, têm quatro características comuns. A primeira é aquela de derivar, "ope legis", de situação diversa daquela descrita pelo legislador como fato gerador do imposto. Em segundo lugar, a de cooperar para o mesmo fim que tende o dever principal e o poder de imposição, isto é, o fim de assegurar, de vários modos

o cumprimento da prestação pecuniária a favor da Fazenda Pública, reduzindo as possibilidades de evasão do dever tributário principal. Em terceiro lugar, a de enriquecer o conteúdo do poder de imposição da Fazenda Pública que, pela presença desses deveres, tem meios diretos para verificar o cumprimento do dever principal e punir o seu incumprimento, aplicando as sanções previstas no ordenamento jurídico. Em quarto e último lugar, a de não corresponder a um direito subjetivo da Fazenda Pública, ainda que esses deveres estejam ligados ao seu poder de imposição. Do confronto desses deveres com o dever tributário principal, depreende-se que a Fazenda Pública não tem o poder de obter o cumprimento desses deveres pela coação, mas apenas o de aplicar sanções pelo seu inadimplemento.

Pois bem, as características dos deveres ora descritos, provam que estes são certas situações autônomas, tendo seus próprios fatos geradores e sua própria disciplina jurídica (131), mas estão, também, incindivelmente coligados, como deveres tributários do sujeito passivo, a idêntico poder de imposição da Fazenda Pública, fato que lhes aumenta a eficácia e lhes enriquece o conteúdo. Portanto, esses deveres e poderes, que surgem em momentos diversos, dando lugar a comportamentos de cumprimento ou de não cumprimento, provam a manifestação correspondente do poder de imposição e exaurem, assim, toda a sua possível eficácia jurídica

Depois de tal descrição, os efeitos do ordenamento jurídico, relativos ao fato gerador do imposto sobre produtos industrializados, assumem, no que tange à redação prévia do documento declaratório, contornos mais precisos. Realmente, do fato gerador não nasce a obrigação tributária, mas, antes de tudo, um dever jurídico de redigir e apresentar um documento declaratório, pagar

uma prestação pecuniária e, ao mesmo tempo, um poder de imposição da Fazenda Pública, cujo conteúdo se concretiza de modo preciso, em relação ao cumprimento ou ao incumprimento do dever jurídico nascido com o fato gerador. A este último, podem juntar-se, no curso do tempo, outros deveres jurídicos como já indicamos, sobre cujos conteúdos incide o poder de imposição, modificando-os ou enriquecendo-os, em conteúdo e eficácia. Assim, a manifestação de cumprimento ou não dos deveres jurídicos indicados, com a manifestação do poder de imposição, através de um procedimento administrativo - lançamento -, se traduz em atos jurídicos (sentido lato), entre si variadamente coligados, com vistas a um único fim - garantir o cumprimento da prestação pecuniária em favor da Fazenda Pública (132).

Note-se que a expressão "lançamento", que estamos usando, não se refere a noção genérica e imprópria, que usualmente se emprega no caso do imposto sobre produtos industrializados, isto é, aquela noção que confunde lançamento com recolhimento do imposto ao verificar-se o fato gerador e a redação e apresentação da "declaração". Tal atividade, como já vimos, não tem, ao invés, nada a ver com o lançamento, por ser, simplesmente, uma atividade exercida pelo sujeito passivo tendente ao pagamento espontâneo da prestação pecuniária decorrente do dever tributário principal (.. 133). Referimo-nos, isto sim, à noção própria de lançamento elaborada pela doutrina e presente em nossa norma complementar (134) segundo a qual o lançamento é uma atividade de classificação da realidade ou da determinação do conteúdo de uma situação jurídica determinada.

O dever tributário é uma situação jurídica passiva que atribui aos atos de cumprimento e de incumprimento, postos em ato pelo obrigado, efeitos jurídicos particulares. Se se tratar de

ato de cumprimento, tem o efeito de limitar o conteúdo do poder de imposição, como poder de aplicar sanções; se, pelo contrário, se tratar de ato de não cumprimento, o efeito é de expandir o conteúdo do poder de imposição. Daí nasce o caráter dinâmico do poder de imposição, cujo conteúdo está sujeito a variar na dependência do comportamento da Fazenda Pública ou do obrigado tributário. Ora, é o caso de acrescentarmos que os atos de cumprimento ou de não cumprimento dos deveres tributários surgentes com o fato gerador, têm efeitos análogos. Os atos de cumprimento totais ou parciais extinguem, em todo ou em parte, os deveres, objeto desses atos. Os atos de inadimplemento expandem e transformam o conteúdo dos referidos deveres, independentemente dos atos de imposição (135). Para dar uma visão clara do fenômeno, expomos a seguir, uma resenha, ainda que sumária, relativa a este assunto e referente ao imposto sobre produtos industrializados. Assim, se o contribuinte declara o imposto a pagar e não efetua o pagamento, a multa aplicável é de 5%, calculada sobre o valor original, isto é, não corrigido monetariamente, acrescido dos juros de mora (136). Se o contribuinte não declara o imposto a pagar, a multa aplicável poderá variar de 5% a 20%, calculada sobre o valor corrigido monetariamente, acrescido dos juros de mora, na hipótese de efetuar o pagamento ainda espontaneamente (137). Se o contribuinte não declara o imposto a pagar, a multa aplicável poderá variar de 50% a 150%, calculada sobre o valor corrigido monetariamente, acrescido dos juros de mora, na hipótese do pagamento resultar de procedimento administrativo decorrente de auditoria da autoridade administrativa (138). Além dessas penalidades, poderá ser cominada ao infrator, uma pena pela prática de apropriação indébita (139) ou outro crime mais grave previsto em lei especial (140),

em face do comportamento do contribuinte que oculta ou procura ocultar a ocorrência do fato gerador, ou ainda, qualquer outro ato tendente a dificultar ou a ocultar outros fatos que impliquem um comportamento doloso por sua parte (141).

Tudo isto significa que a violação dos deveres indicados, não só expande o conteúdo do poder de imposição, transformando-o de poder de receber e conservar a prestação espontaneamente cumprida, em poder de impor sanções diversas e mais graves a cargo do autor da violação, dilatando também o conteúdo do próprio dever tributário inadimplente, fazendo crescer o montante da prestação devida. Se a violação, porém, consistir na omissão de "declaração", o infrator mesmo, espontaneamente, não pode extinguir esse dever, senão majorando a prestação com as sanções previstas na legislação tributária (142). Esta forma de agir libera o infrator e nenhuma outra penalidade lhe poderá ser aplicada (143). Contrariamente, porém, se o autor daquela violação, falta da apresentação da "declaração", não paga espontaneamente a prestação devida, o ordenamento jurídico tributário reage com uma dupla série de medidas: a primeira é aquela de transformar um dever violado em um dever diverso, tendo sempre por conteúdo uma prestação patrimonial, mesmo que o dever violado não tenha essa característica (143); a segunda série de medidas opera-se em via subordinada e se concretiza na constituição de deveres e vínculos ou na aplicação de penalidades a cargo do sujeito passivo (145).

Por outro lado, o ordenamento tributário, não se satisfaz somente com a afluência à caixa do tesouro de prestação pecuniária qualquer, mas exige que ela seja exatamente aquela devida, nem maior nem menor. E, para obter isto, o contribuinte deve assegurar a satisfação de duas exigências fundamentais:

- 1) - que o pressuposto dos deveres e das obrigações seja exatamente determinável e valorável;
- 2) - que os atos voltados para determinar o conteúdo dos deveres e das obrigações a cumprir sejam atos do procedimento de imposição e estejam conformes com as normas que os disciplinam (146).

O direito subjetivo é uma situação jurídica subjetiva completa em si mesma, com um conteúdo predeterminado, porque a faculdade prevista pelo ordenamento, como conteúdo dele, está bem determinada: é aquela e não outra (147). Seu conteúdo é tal que fixa os limites insuperáveis do seu exercício. A predeterminação do conteúdo do direito subjetivo é um ponto sobre o qual estão de acordo todos os estudiosos deste tão discutido tema jurídico, quer se considere o direito subjetivo como um poder de querer (Windsceit), quer como um interesse protegido (Jehring), quer como um meio de proteção de um interesse (Thon, Kelsen, Jellmeck), quer como um comportamento previsto por uma norma imputada a um sujeito (Guarino), quer como um agir livre (Barbero), quer em qualquer outra formulação do direito subjetivo, mas sempre deve ter um conteúdo predeterminado (148). Ora, a situação que estamos analisando pode ser, esquematicamente, assim delineada: em seguida à violação da norma tributária, o poder da Fazenda Pública não assume um conteúdo preciso, ou seja, não há meio de assinalar um limite rigoroso ao seu sucessivo exercício, mas assume, ao contrário, um conteúdo diverso, segundo o comportamento do responsável pela violação e segundo os atos decisórios da Fazenda Pública. Pode-se por isto dizer, de maneira geral, que o poder da Fazenda Pública varia continuamente e exclusivamente em função dos fatores indicados acima, até quando se cristaliza em um conteúdo bem determina-

do em seguida à emanação do ato de imposição. Por isto, o poder da Fazenda Pública não pode ter, no período que antecede ao ato de imposição, segundo cremos, nem o conteúdo de um direito subjetivo de crédito, nem o instrumento para a sua atuação. É um poder de conteúdo essencialmente dinâmico, que se determina exclusivamente pelo efeito do seu exercício e do comportamento do outro; e é exatamente contrário ao direito subjetivo e, ao mesmo tempo, um poder que cria direitos subjetivos e determina relações jurídicas, ficando, porém, fora delas (149).

Demonstrado, assim, que o ordenamento jurídico tributário não liga o nascimento do direito subjetivo da Fazenda Pública à verificação do fato gerador do imposto sobre produtos industrializados, mas, ao invés, ao inadimplemento do dever tributário de pagar a prestação pecuniária relativa ao referido imposto, deduzimos, implicitamente, que os direitos subjetivos da Fazenda Pública, no sentido de cobrar coativamente a prestação inadimplente, nascem somente com os atos emanados do poder de imposição, isto é, com o lançamento (150).

Aqui e agora é fácil atingir e fixar, mais uma vez, que o ato de imposição - lançamento -, no caso do imposto sobre produtos industrializados, não só atribui à Fazenda Pública direitos subjetivos, antes inexistentes, no sentido de cobrar a prestação pecuniária inadimplente, mas faz surgir também a obrigação tributária verdadeira e própria. A afirmação supra deve, agora, ser completada com a demonstração da inexistência de um direito subjetivo da Fazenda Pública, ou seja, de um direito de cobrar executivamente a prestação pecuniária inadimplente, que somente surge com o ato de imposição. No imposto sobre produtos industrializados, conforme já demonstramos exaustivamente, a Fazenda Pública tem o po-

der de aceitar e adquirir a propriedade sobre a prestação pecuniária espontaneamente declarada e paga, sem a necessidade de um prévio exame dos atos praticados pelo contribuinte. Todavia, se o contribuinte não declara o imposto a pagar ou declara e não paga, ou ainda apresenta uma declaração inexata, a Fazenda Pública tem o poder de iniciar um procedimento de imposição tendente a cobrar a prestação inadimplente, acrescida de sanção e juros de mora. É agora que surge a verdadeira e própria obrigação tributária, ou seja, um direito de crédito da Fazenda Pública, já agora com conteúdo correspondente ao dever do sujeito passivo de pagar e extinguir a obrigação correlata. Se nessa segunda fase, o obrigado não paga a obrigação tributária juridicamente constituída, cabe à Fazenda Pública, através do órgão competente, proceder à cobrança judicial da dívida (151).

4.3 - Referências Bibliográficas

- (1) ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1973. p. 56-58.
 BERLIRI, Antonio. Principi di Diritto Tributario. Milano Giuffrè, 1964. v.3, p. 203-12.
 FALCÃO, Amilcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. Rio, Edições Financeiras, 1964. p. 13-22.
 SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. São Paulo, Resenha Tributária, ed. póstuma, 1965 p. 96.
- (2) ROUBIER, Paul. Droits Subjectifs et Situations Juridiques. Paris, Dalloz, 1963. p. 2-3, 15, 52-4, 73 e 223-38.
 SANDULLI, Aldo M. Manuale di Diritto Amministrativo. Napoli, Jovene Editore, 12. ed., 1974. p. 80-7.
- (3) AMOROS, Narciso. Derecho Tributario. Madrid, Derecho Financiero, 1963. p. 211-12.
 COSTA, Alcides Jorge. Obrigação Tributária. São Paulo, IBDT-Resenha Tributária, 1975. p. 12-3.
 GIANNINI, A.D. Istituzioni di Diritto Tributario. Milano, Giuffrè, 1968. p. 80-1.
- (4) CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. São Paulo, LAEL, 1974.p. 127.

- (5) MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di Imposizione nell'Imposta Generale sull'Entrata. (Pompei), Morano Editore, 1965. p. 2, nota 1 bis.
- (6) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial, Brasília, 27 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Artigos 3º, 4º e 16º.
- (7) BASCIU, Antonio Ferdinando. Contributo allo Studio della Obbligazione Tributaria. Napoli, Eugene Jovene, 1966. p. 22-3
- (8) FORSTHOFF, Ernst. Tratado de Derecho Administrativo. Madrid, Instituto de Estudios Políticos, s.d. p. 253.
MICHELI, Gian Antonio. Corso de Diritto Tributario. Torino, UTET, 1972. p. 139-51.
- (9) ALESSI, Renato e STAMMATI, Gaetano. Istituzioni di Diritto Tributario. Torino, UTET, s.d. p. 40-3.
CARVALHO, Paulo Barros de. Obra citada. p. 119-26.
FONROUGE, Carlos M. Giuliani. Derecho Financiero. Buenos Aires, Depalma, 1970. v. 1. p. 367-71.
GRECO, Marco Aurélio. Norma Jurídica Tributária. São Paulo, EDUC. Saraiva, 1974. p. 41-2.
LONGOBARDI, Cesare. La Nascita del Debito d'Imposta. Padova, CEDAM, 1965. p. 27-8.
MICHELI, Gian Antonio. Obra citada. p. 145-51.

- (10) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Lei nº 5.172, citada. Artigos 121 e 122.
- (11) PACIELLO, Gaetano. As sanções do Direito Tributário. In: Cadernos de Pesquisas Tributárias Nº 4. São Paulo, Resenha Tributária, 1979. p. 62.
- (12) MICHELI, Gian Antonio, Obra citada. p. 142-4.
- (13) GIANNINI, A.D. Obra citada. p. 80.
- (14) MAFFEZZONI, Federico. Profili di una Teoria Giuridica Generale dell'Imposta. Milano, Giuffrè, 1969. p. 59.
VANONI, Ezio, Opere Giuridiche. Milano, Giuffrè, 1962. v. 2. p. 219-23.
- (15) MANGIONE, Giovanni. I'Atto d'Accertamento Tributario nel Diritto Penale. 1970. p. 66-7.
- (16) MAFFEZZONI, Federico. Profili de una ... Obra citada. p. 60.
- (17) MANGIONE, Giovanni. Obra citada. p. 29-30.
- (18) FANTOZZI, Augusto. La Solidarieta nel Diritto Tributario Torino, UTET, 1968. p. 209.
MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di ... Obra citada p. 28.

- (19) BASCIU, Antonio Ferdinando. Obra citada. p. 31-2 e 36-39
- (20) MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada.
p. 42-4.
- (21) AYALA, Jose Luis Peres de. Derecho Tributario. Madrid,
Derêcho Financiero, 1968, v. 1, p. 139.
- (22) AMOROS, Narciso. Obra citada. p. 233-37 e 243.
AYALA, Jose Luis Peres de. Obra citada. p. 140-1.
COSTA, José Manuel M. Cardoso da. Curso de Direito Fis-
cal. Coimbra, Almedina, 1970. p. 241.
GIANNINI, A. D. Obra citada. p. 80-1.
XAVIER, Alberto Pinheiro. Conceito e Natureza do Acto
Tributario. Almedina, 1972. p. 600-1.
- (23) ALLORIO, Enrico. Diritto Processuale Tributario. Torino,
UTET, 5. ed. 1969. p. 104-9.
BOBBIO, Norberto. Teoria della Scienza Giuridica. Torino
G. Giappichelli, 1950. p. 143-5.
MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada
p. 44.
- (24) _____. II Procedimento di... Obra citada.
p. 46, nota 26.
- (25) _____. Profili di una Teoria... Obra citada
p. 61-2
- (26) BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributá
rio. São Paulo, Saraiva, 1963. p. 311-3.

- (27) MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra Citada. p. 48-9.
- (28) _____. II Procedimento di... Obra citada. p. 58.
- (29) MICHELI, Gian Antonio. Obra citada. p. 170.
- (30) XAVIER, Alberto Pinheiro. Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo. Resenha Tributária, 1977 p. 217.
- (31) MERKL, Adolfo. Teoria General del Derecho Administrativo México, Editora Nacional, 1975. p. 279.
- (32) SANDULLI, Aldo. Obra citada. p. 338-9
- (33) MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada. p. 74.
- (34) BERLIRI, Antonio. Principi di Diritto Tributario. Milano, Giuffrè, 1972. v. 2. p. 36-7.
 _____. Principi di... Obra citada. v. 3. p. 267.
- GIANNINI, A. D. Obra citada. p. 177-8.
- HENSEL, Albert. Diritto Tributario. Trad. Dino Jarach. Milano, Giuffrè, 1956. Original alemão. p. 161-3.
- (35) _____. Obra citada. p. 163-7.

- (36) XAVIER, Alberto Pinheiro. Do Lançamento... Obra citada, p. 103.
- (37) KELSEN, Hans. Teoria General del Derecho y del Estado. Tradução Eduardo Garcia Maynes. México, Universidad Autónoma de México, 3. ed. 1969. Original inglês. p. 234.
- (38) MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada. p. 99-100.
- (39) _____. II Procedimento di... Obra citada. p. 113, nota 109.
ROUBIER, Paul. Obra citada. p. 106.
- (40) _____. Obra citada. p. 22, 67 e 128-49.
- (41) _____. Obra citada. p. 22, 67 e 128-49.
- (42) MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada. p. 91-2.
- (43) XAVIER, Alberto Pinheiro. Do Lançamento... Obra citada. p. 71-8.
- (44) MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada. p. 193.
- (45) _____. II Procedimento di... Obra citada. p. 223.

- (46) ALLORIO, Enrico. Obra citada. p. 65-74.
 BERLIRI, Antonio. Principi di... Obra citada. v. 3. p. 277-82 e 335-88.
 GIANNINI, A. D. Obra citada. p. 180, notas 4 e 5.
 HENSEL, Albert. Obra citada. p. 156, nota 179.
 MANGIONE, Giovanni. Obra citada.. p. 133-61.
 ROTONDI, Aster. Appunti sull'Obbligazione Tributaria. Padova, Antonio Milani, 1950. p. 75-119.
 RUSSO, Pasquale. Diritto e Processo nella Teoria dell'Obbligazione Tributaria. Milano, Giuffrè, 1969. p. 21.
 XAVIER, Alberto Pinheiro. Do Lançamento... Obra citada. p. 211-36, 267-86 e 289-91.
- (47) MICHELI, Gian Antonio. Obra citada. p. 200-3.
- (48) FORSTHOFF, Ernst. Obra citada. p. 265-6.
 GIANNINI, M. S. Corso di Diritto Amministrativo. Milano, Giuffrè, 1965. p. 145-6.
 MERKL, Adolfo. Obra citada. p. 171-85.
 SANDULLI, Aldo M. Obra citada. p. 87 e 101.
 ZANOBINI, Guido. Corso di Diritto Amministrativo. Milano, Giuffrè, 8. ed. 1958. v. 1. p. 185.
- (49) MERKL, Adolfo. Obra citada. p. 182.
 SANDULLI, Aldo M. Obra citada. p. 101.
- (50) FANTOZZI, Augusto. Obra citada. p. 209-14.
 FORSTHOFF, Ernst. Obra citada. p. 253.
 MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada. p. 58-9 e 93-100.

- (51) MANGIONE, Giovanni. Obra citada. p. 39-40.
- (52) MAFFEZZONI, Federico. Profili di una Teoria... Obra citada. p. 72-3.
- (53) _____. Profili di una Teoria... Obra citada. p. 82.
- (54) CAETANO, Marcelo. Manual de Direito Administrativo. Rio, Forense, 1976. v. 1. p. 411-2.
- XAVIER, Alberto Pinheiro. Do Lançamento... Obra citada. p. 157-81.
- ZANOBINI, Guido. Obra citada. p. 293.
- (55) ROTONDI, Aster. Obra citada. p. 92-3.
- (56) ZANOBINI, Guido. Obra citada. p. 409.
- (57) MERKL, Adolfo. Obra citada. p. 182.
- (58) MAFFEZZONI, Federico. Profili di una Teoria... Obra citada. p. 83.
- (59) _____. Profili di una Teoria... Obra citada. p. 89.
- (60) ALESSI, Renato e STAMMATI, Gaetano. Obra citada. p. 40-2.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Obrigação Tributária. in: Direito Tributário 5 - Comentários ao Código Tributário

Nacional - Vol. 3. São Paulo, José Bushatsky, 1977.
p. 123-6.

- (61) ALESSI, Renato. Principi di Diritto Amministrativo. Milano, Giuffrè, 2. ed. 1971. v. 1. p. 226-9.
- (62) BASCIU, Antonio Ferdinando. Obra citada. p. 90.
MANGIONE, Giovanni. Obra citada. p. 73-4.
- (63) MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada.
p. 29, nota 13.
- (64) _____. II Procedimento di... Obra citada.
p. 33.
- (65) _____. II Procedimento di... Obra citada.
p. 34.
- (66) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Lei nº 5.172, citada. Artigo 174.
MORAES, Bernardo Ribeiro de. A Decadência e a Prescrição Diante do Crédito Tributário. In: Caderno de Pesquisas Tributárias Nº 1, São Paulo. Resenha Tributária, 1976. p. 45.
ROUBIER, Paul. Obra citada. p. 30, 60, 130-2 e 282-99.
- (67) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979. Diário Oficial, Brasília, 13 de março de 1979, Seção I - Parte I, Suplemento ao nº 49.

Aprova o regulamento do imposto sobre produtos industrializados. Artigos 15 a 18.

(68) CAPÍTULO 2, deste trabalho.

(69) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Instrução Normativa nº 35, de 6 de junho de 1979, da Secretaria da Receita Federal. Diário Oficial, Brasília, de 7 de junho de 1979, Seção I - Parte I -, p. 8159-67. Itens V. 1 a V. 3.

(70) GAZZERRO, Filippo. La Dichiarazione Tributaria nell 'Accertamento e nell Contenzioso. Milano, Giuffrè, 1969. p. 23-37.

JARACH, Dino. Naturaleza y Eficacia de la Declaracion Tributaria, in: Temas Tributarios, Buenos Aires, Macchi, 1968. p. 41-53.

GIANNINI, A. D. Obra citada. p. 194-5.

(71) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Instrução Normativa citada. Itens nºs. V.1 a V.3.

(72) _____. Decreto-lei nº 1.680, de 28 de março de 1979. Diário Oficial, Brasília, 29 de março de ... 1979, Seção I - Parte I, p. 4617. Regula a declaração do imposto sobre produtos industrializados e dá outras providências. Artigo 1º.

_____. Decreto nº 83.263, citado. Artigos 243, 244 e 260.

_____. Portaria nº 524, de 6 de junho de

1979, do Ministro da Fazenda. Diário Oficial, Brasília, 7 de junho de 1979, Secção I - Parte I, p. 8157. Dispõe sobre a declaração do imposto sobre produtos industrializados de que trata o Decreto-lei nº 1.680, de 28 de março de 1979.

_____. Instrução Normativa citada. Itens IV.1 e IV. 2.

(73) _____. Decreto nº 83.263, citado. Artigos 240 a 242.

(74) _____. Decreto nº 83.263, citado Artigos 243 e 244.

(75) _____. Decreto nº 83.263, citado. Artigo 58.

(76) _____. Decreto-lei nº 1.680, citado. Artigos 2º, § Único, e 4º.

_____. Decreto nº 83.263, citado. Artigos 380, e 392 a 417.

(77) _____. Decreto nº 83.263, citado. Artigo 393
MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada.
p. 314.

(78) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Decreto-lei nº 1.680, citado. Artigo 1º.

MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada.
p. 320-1.

VANONI, Ezio. Obra citada. v. 2. p. 359-62.

XAVIER, Alberto Pinheiro. Do Lançamento... Obra citada. p. 143-4.

(79) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Decreto-lei nº 1.680, citado. Artigo 3º.

(80) _____. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, Diário Oficial, Secção I - Parte I. Dispõe sobre o Imposto de consumo e reorganiza a Diretoria das Rendas Internas. Artigo 95.

_____, Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Diário Oficial, Brasília, 7 de março de 1972, Secção I - Parte I. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. Artigos 7º a 12.

_____. Decreto nº 83.263, citado. Artigo 272
CARVALHO, A. A. Contreiras de. Processo Administrativo Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, 1974. p. 113-23.

FANUCCHI, Fábio. Processo Administrativo Tributário, in: Novo Processo Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, 1975. p. 67-71.

FLORENZANO, Zola. Processo Tributário. Rio, Instituto de Cultura Jurídica, Revista Fiscal, s. d. p. 22-34.

MELO, Roque Gadelha de. Teoria e Prática do Processo Fiscal. Salvador, Progresso Editora, 2. ed. 1957. p.9-20

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. São Paulo, IBDT, 1976. 211-4.

QUADROS, Miguel João Ferreira de. Administração Tributária. in: Direito Tributário 4 - Comentários ao Código Tributário Nacional - Vol. 2. São Paulo, José Bushatsky, 1976. p. 280-1.

TIMM, Humberto Bruno. O Processo Administrativo Fiscal Interpretado. São Paulo, Resenha Tributária, 1972. p. 45-62.

(81) MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada. p. 322.

(82) _____. II Procedimento di... Obra citada. p. 324.

(83) VANONI, Ezio. Obra citada. v. 2. p. 359-62.

XAVIER, Alberto Pinheiro. Do Lançamento... Obra citada. p. 143-44.

(84) MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada. p. 338-9.

(85) BASCIU, Antonio Ferdinando. Obra citada. p. 31-2, 36-39 e 40.

(86) _____. II Procedimento di... Obra citada. p. 343-4.

(87) BONO, Constantino de. L'Accertamento Tributario. Milano, Giuffrè, 1967. v. 2. p. 15-21.

PELLINGRA, Giuseppe. L'Imposizione Tributaria. Milano, Giuffrè, 1974. v. 2. p. 53-129.

- (88) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Decreto nº 76.186, de 2 de setembro de 1975. São Paulo, Atlas, 1975. Aprova o regulamento para a cobrança e fiscalização do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Artigos 412 a 419.
- (89) PELLINGRA, Giuseppe. Obra citada. v. 3. p. 91-145.
- (90) MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada. p. 359.
- (91) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Decreto-lei nº 1.680, citado. Artigo 1º.
 _____. Decreto nº 83.263, citado. Artigo 106
 _____. Instrução Normativa citada. Item V.
- (92) PELLINGRA, Giuseppe. Obra citada. v. 3. p. 147-79.
- (93) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Decreto-lei nº 37, de 12 de novembro de 1966, in: A Lei da Tarifa das Alfândegas e suas Alterações. (Rio), s. ed. 1968. Artigo 44.
 _____. Decreto nº 83.263, citado. Artigos 58, inciso I, e 60, inciso I.
- (94) MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada. p. 372.

- (95) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Decreto-lei nº 1.680, citado. Artigos 1º e 4º.
_____. Decreto nº 83.263, citado. Artigo 393
_____. Instrução Normativa citada. Itens VII
1, IX.1 e IX.2.
- (96) _____. Instrução Normativa citada. Itens II.
1, III.1, III.2, III.3, III.4, VII.1, IX.1 e IX.2.
- (97) _____. Decreto-lei nº 1.680, citado. Artigos
1º e 4º.
_____. Decreto Nº 83.263, citado. Artigo 393
_____. Instrução Normativa citada. Itens VII
1, IX.1 e IX.2.
- (98) _____. Decreto-lei nº 1.680, citado. Artigos
2º e 4º.
_____. Decreto nº 83.263, citado. Artigos
392 e 393.
- (99) _____. Decreto-lei nº 1.680, citado. Artigos
1º e 5º.
_____. Decreto nº 83.263, citado. Artigos 58,
60, 65 à 113.
_____. Instrução Normativa citada. Itens II,
III, IV, V e VI.
- (100) CARVALHO, Paulo de Barros. Decadência e Prescrição. In:
Caderno de Pesquisas Tributárias Nº 1. São Paulo, Re
senha Tributária, 1976. 2 v. p. 17-9.

- (101) BERLIRI, Antonio. Principi di Diritto Tributario. Milano Giuffrè, 1957. v. 2. p. 37.
- (102) MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada. p. 26.
- (103) ALESSI, Renato, e STAMMATI, Gaetano. Obra citada. p. 40-3
 AMOROS, Narciso. Obra citada. p. 240-2.
 BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio, Forense, 1970. p. 399-400.
 BASCIU, Antonio Ferdinando. Obra citada. p. 17-41.
 BERLIRI, Antonio. Corso Istituzionale di Diritto Tributario. Milano, Giuffrè, 1965. v. 1. p. 89-117.
 _____ . Principi di... Obra citada. v. 2.... (1957). p. 55-289.
 BRASIL, Leis, Decretos, etc. Lei nº 5.172, citada. Artigo 113.
 BUJANDA, Fernando Sainz de. Hacienda y Derecho. Madrid, Instituto de Estudios Politicos, 1966. v. 4. p.11-174
 COSTA, Alcides Jorge. Obra citada. p. 12-3.
 FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, Resenha Tributária - MEC, 1975. v. 1. p. 47-52.
 FONROUGE, Carlos M. Giuliani. Obra citada. v. 1. p. 367-72.
 LEÃES, L. G. Paes de Barros. Obrigaçãõ Tributária. São Paulo, José Bushatsky, 1971. p. 3-36.
 MARTINEZ, Pedro Soares. A Obrigaçãõ Tributária. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais da Direção Geral das Contri

buições e Impostos - Ministério das Finanças, 1963.
p. 33.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de... Obra citada. p. 120-9
_____. Teoria do Lançamento Tributário. São
Paulo, Resenha Tributária, 1973. p. 29-34.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Curso Expositivo de Direito
Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, 1976. p.
107-14.

SOUSA, Rubens Gomes de. Obra citada. p. 83-6.

VANONI, Ezio. Obra citada. v. 2. p. 47-52.

(104) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Decreto-lei nº 1.680, cita-
do. Artigo 3º.

_____. Decreto nº 83.263, citado. Artigos
107, 392 e 393.

(105) BERLIRI, Antonio. Principi di... Obra citada. v. 3. p.
335-88.

MANGIONE, Giovanni. Obra citada. p. 133-95.

ROTONDI, Aster. Obra citada. p. 75-119.

XAVIER, Alberto. Do Lançamento... Obra citada. p. 211-36
267-86 e 289-91.

(106) GIANNINI, A. D. Obra citada. p. 145.

VANONI, Ezio. Obra citada. v. 2. p. 293.

(107) ALORIO, Enrico. Obra citada. p. 553.

BERLIRI, Antonio. Principi di... Obra citada. v. 2. 1957
p. 15.

- (108) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Lei nº 5.172, citada. Artigo 174.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Decadência e Prescrição contra a Fazenda Pública - Termos Iniciais e Finais - Regras de Contagem, in: Decadência e Prescrição. São Paulo, Resenha Tributária, 1976. v. 2. p. 25.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. A Decadência e a Prescrição Diante do Crédito Tributário. In: Caderno de Pesquisa Tributária Nº 1. São Paulo, Resenha Tributária, 1976. p. 45.
- OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Obra citada. p. 113-4.
- (109) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Instrução Normativa citada. Itens V e VI.
- (110) BALEEIRO, Aliomar. Obra citada. p. 453-63 e 546-47.
- BRASIL, Leis, Decretos, etc. Lei nº 5.172, citada. Artigos 149, inciso V, 150 e 195, § Único.
- _____. Decreto nº 83.263, citado. Artigos 62 e 64.
- CHAVES, Francisco Gonçalves. A Decadência nos Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação e, Seja qual for o Tributo, nos Casos de Dolo, Fraude ou Simulação Prazo. Termos Iniciais de Contagem, in: Decadência e Prescrição. São Paulo, Resenha Tributária, 1976. v.2. p. 723-6.
- QUADROS, Miguel João Ferreira de. Obra citada. p. 280-1.
- (111) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Decreto nº 83.263, citado. Artigos 394 a 400.

- (112) _____. Decreto nº 83.263, citado. Artigos 381 a 383.
- (113) GUIMARÃES, Ilves José de Miranda. Sanções Tributárias. In: Caderno de Pesquisas Tributárias Nº 4. São Paulo Resenha Tributária, 1979. p. 535-41.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sanções Tributárias. In: _____. p. 275-77.
- PACIELLO, Gaetano. As Sanções do Direito Tributário. In: _____. p. 133-51
- TUFAILE, Gaze Assem. Sanções Tributárias. In: _____ p. 228-34
- (114) BASCIU, Antonio Ferdinando. Obra citada. p. 29-31.
- XAVIER, Alberto Pinheiro. Do Lançamento... Obra citada. p. 224.
- (115) GOMES, Orlando. Obrigações. Rio, Forense. 2. ed. 1968. p. 60-4, 101, 106 e 177.
- WALD, Arnaldo. Curso de Direito Civil Brasileiro - Obrigações e Controles. São Paulo, Sugestões Literárias, 2. ed. 1969. p. 18-21.
- (116) BALEEIRO, Aliomar. Obra citada. p. 500-4.
- MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada. p. 367.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Delitos e Infrações no Direito Tributário Brasileiro. In: Direito Tributário-2 São Paulo, José Bushatsky, 1972. p. 154.

- (117) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Decreto-lei nº 1.680, citado. Artigo 2º
 _____. Decreto nº 83.263, citado. Artigos 62 a 64.
 _____. Instrução Normativa citada. Item VI.
- (118) _____. Decreto nº 83.263, citado. Artigo 60, inciso IV.
- (119) _____. Instrução Normativa citada. Item VI.
- (120) CAPÍTULO 3 deste trabalho.
- (121) BALEEIRO, Aliomar. Obra citada. p. 461-3.
 BRASIL, Leis, Decretos, etc. Lei nº 5.172, citada. Artigos 142, 147, 148, 149 e 150.
 XAVIER, Alberto Pinheiro. Do Lançamento... Obra citada. p. 71-8.
- (122) BERLIRI, Antonio. Corso Istituzionale di... Obra citada. v. 1. p. 190-3.
 _____. Principi di... Obra citada. v. 3. p. 14-24.
 FONROUGE, Carlos M. Giuliani. Obra citada. v. 1.p.491-5.
 LACOMBE, Américo Masset. Crédito Tributário: Lançamento, in: Direito Tributário - 4-Comentários ao Código Tributário Nacional - Vol. 2. São Paulo, José Bushatsky, 1976. p. 182-5.
 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de... Obra citada. p.197-8
 _____. Teoria do... Obra citada. p. 200-9.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Obra citada. p. 212.

SOUSA, Rubens Gomes de. Obra citada. p. 111.

VALÉRIO, Walter Paldes. Programa de Direito Tributário.

Porto Alegre, Sulina, 1970. p. 146.

- (123) CARVALHO, Paulo de Barros. Decadência e Prescrição. Obra citada. p. 31-5.

- (124) BERLIRI, Antonio. Principi di... Obra citada. v. 3. p. 24-33.

MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada p. 56-7.

- (125) ATALIBA, Geraldo. Apontamentos de Ciência das Finanças ,
Direito Financeiro e Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1969. p. 274-8 e 285-7.

BALEEIRO, Aliomar. Obra citada. p. 442-5.

BARROS, José Paulo Eduardo Monteiro de. Teoria Geral do Lançamento. In: Elementos de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978. p. 414-24.

BERLIRI, Antonio. Corso Istituzionale di... Obra citada v. 1. p. 191-4.

_____. Principi di... Obra citada. v. 3. p. 3-10.

BRASIL, Leis, Decretos, etc. Lei nº 5.172, citada. Artigo 142.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. Obra citada. v. 1. p. 481-9

GIANNINI, A. D. Obra citada. p. 177-94.

LACOMBE, Américo Masset. Obra citada. p. 167-72.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A Decadência e a Prescrição
Obra citada. p. 33-4.

MORETTI, Gian Carlo. La Motivazione nell'Accertamento
Tributario. Padova, Antonio Milani, 1969. p. 213-38.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de... Obra citada. p. 188-
94.

_____. Teoria do... Obra citada. p. 29-34.

_____. e NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. Teo-
ria e Prática de Direito Tributário. São Paulo, Rese-
nha Tributária, 1975. p. 26-36.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Obra citada. p. 204-8.

PRAXEDES, Francisco de Assis. A Decadência do Direito de
Lançar e a Prescrição da Ação para cobrar o Crédito
Tributário. In: Caderno de Pesquisas Tributárias Nº 1
São Paulo, Resenha Tributária, 1976. p. 160.

SOUSA, Rubens Gomes de. Obra citada. p. 101-4.

XAVIER, Alberto Pinheiro. Do Conceito o ... Obra citada.
p. 25-31.

_____. Do Lançamento... Obra citada. p. 157-
81.

(126) MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada.
p. 57.

(127) CAPÍTULO 3 deste trabalho.

(128) NOTA Nº 109 deste capítulo.

(129) WAGNER, José Carlos Graça. Aspectos da Decadência e Pres

crição no Direito Tributário. In: Caderno de Pesquisas Tributárias Nº 1. 1976. v. 1. p. 213-5.

- (130) CAPÍTULO 2 deste trabalho
- (131) BASCIU, Antonio Ferdinando. Obra citada. p. 90.
- (132) _____. Obra citada. p. 31-2 e 36-9.
- (133) WAGNER, José Carlos Graça. Aspectos da... Obra citada. p. 213-5.
- (134) NOTA Nº 109
- (135) MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada. p. 174.
- (136) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Decreto-lei nº 1.680, citado. Artigo 2º, § Único.
WAGNER, José Carlos Graça. Aspectos da... Obra citada. p. 213-5.
- (137) _____. Decreto nº 83.263, citado. Artigos 107 e 392.
- (138) _____. Decreto nº 83.263, citado. Artigos... 107 e 393.
- (139) _____. Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezem-

bro de 1940 (Código Penal) in: Código Penal e Lei das Contravenções Penais. São Paulo, Aurora, 4. ed. 1967. p. 23-176. Artigo 168.

_____. Decreto-lei nº 326, de 8 de maio de 1967. Diário Oficial, Brasília, 8 de maio de 1967, Seção I - Parte I. Dispõe sobre o recolhimento do imposto sobre produtos industrializados.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Apropriação Indébita no Direito Tributário. São Paulo, José Bushatsky, 1975. p. 42-64 e 121-76.

PACIELO, Gaetano. As Sanções do... Obra citada. p.114-7.

TENÓRIO, Igor. Direito Penal Tributário. São Paulo, José Bushatsky, 1973. p. 169-80.

(140) CARVALHO, Eduardo Frederico de. Crime de Sonegação Fiscal, in: Direito Tributário - 4ª Coletânea. São Paulo José Bushatsky, 1971. p. 303-17.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Delitos e... Obra citada. p. 148-52.

ROSSI, Angelo Rafael. Crime de Sonegação Fiscal. São Paulo, Editora Jurídica e Universitária, 1967. p. 39-43.

TENÓRIO, Igor. Obra citada. p. 145-67.

(141) BRASIL, Leis, Decretos, etc. Decreto nº 83.263, citado. Artigos 382 a 387.

CARVALHO, Eduardo Frederico de. Crime de... Obra citada. p. 280-3.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sanções Tributárias. Obra citada. p. 280-1.

- (142) NOTAS Nºs. 116 e 117.
- (143) BALEEIRO, Aliomar. Obra citada. p. 438.
BRASIL, Leis, Decretos, etc. Lei nº 5.172, citada. Artigo 138.
- (144) BALEEIRO, Aliomar. Obra citada. p. 400.
BERLIRI, Antonio. Corso Istituzionale di... Obra citada. v. 1. p. 173-87.
CARVALHO, Paulo de Barros. Obrigação Tributária, in: Obra citada. p. 138-41.
BRASIL, Leis, Decretos, etc. Lei nº 5.172, citada. Artigo 113, § 3º.
_____. Decreto nº 83.263, citado. Artigos 393 a 417.
- (145) _____. Decreto nº 83.263, citado. Artigos 6263 e 408.
- (146) MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada. p. 265-6.
- (147) ROUBIER, Paul. Obra citada. p. 67 e 73.
- (148) ~~MAFFEZZONI~~ _____. II Procedimento di... Obra citada. p. 217, nota 197.
- (149) ZANOBINI, Guido. Obra citada. p. 177.

(150) MAFFEZZONI, Federico. II Procedimento di... Obra citada.
p. 222.

(151) BALEEIRO, Aliomar. Obra citada. p. 516.

5. - CONCLUSÕES

A situação jurídica subjetiva decorrente da norma jurídica tributária não é uma, mas duas situações jurídicas complementares: o poder de imposição da Fazenda Pública, titular da respectiva competência impositiva, e o dever do sujeito passivo, no sentido de cumprir as prestações impostas pela norma legal.

A situação jurídica subjetiva, denominada dever, não é uma situação singular; traduz-se, na realidade, em um complexo de deveres, ao mesmo tempo conexos, mas autônomos, e visam dar conhecimento à Administração Tributária da ocorrência do fato gerador e estimular o pagamento do imposto, tendo, cada um, o seu próprio fato gerador.

A situação jurídica subjetiva denominada poder, ao contrário, permanece una, traduzindo-se, paradoxalmente, em uma série de atos, todos destinados a um único fim: determinar o exato cumprimento da prestação impositiva ou a aplicação de penalidades previstas no ordenamento jurídico tributário, pelo inadimplemento, total ou parcialmente, de qualquer um dos deveres que constituem o complexo a cargo do sujeito passivo.

As duas situações jurídicas subjetivas - o poder de imposição e o dever tributário -, embora complementares, não têm, entretanto, conteúdos correspondentes, ativos e passivos, e enlaçados entre si, não formando, por conseguinte, uma única relação jurídica. A autonomia das duas situações jurídicas é uma realidade, não só pelo fato de não possuírem conteúdos correspondentes, mas, também, porque o poder de imposição se desenvolve com independência do dever tributário, somente se manifestando em concreto quando o dever tributário não foi cumprido ou o foi, mas par-

cialmente. A autonomia das duas situações subjetivas se revela, ainda, nos seus desenvolvimentos necessários, sucessivos e cronológicos, no sentido de que o poder de imposição sucede necessária e cronologicamente ao dever inadimplente, ou parcialmente inadimplente.

Afirmada a autonomia dessas duas situações, não podemos, entretanto, concluir que entre elas não existam conexões. Existem, mas se trata de conexões entre situações jurídicas subjetivas de conteúdos não recíprocos e com um desenvolvimento cronológico sucessivo. A função de conexão entre o dever tributário do sujeito passivo e o poder de imposição da Fazenda Pública é dada por um conjunto de atos surgidos no tempo e ligados entre si por um fim único: garantir o cumprimento de determinadas prestações pecuniárias a favor da Fazenda Pública. É a este conjunto de atos administrativos que o nosso direito tributário chama de lançamento - um conjunto de atos administrativos regrados e sucessivos, cujo objetivo é garantir o cumprimento da prestação pecuniária, objeto do imposto. O lançamento é um instrumento adequado para realizar a conexão entre situações subjetivas de conteúdos não recíprocos, isto é, a fusão essencial entre os conteúdos do dever tributário e do poder de imposição da Fazenda Pública.

O resultado final unitário colimado pelo ordenamento do conjunto de atos que constitui o lançamento é adquirir para a Fazenda Pública o direito subjetivo de obter o cumprimento coativo do dever inadimplente, mas, com um conteúdo e valor diverso do primitivo dever descumprido. Com a verificação do fato gerador, nasce um complexo de deveres a cargo do sujeito passivo sem que a eles corresponda um direito subjetivo da Fazenda Pública, no sentido de cobrar coativamente a prestação inadimplente, mas somente um direito subjetivo de imposição, isto é, o direito de verifi-

car se a prestação decorrente do dever tributário foi exatamente cumprida, efetuando o lançamento na hipótese do seu descumprimento, em todo ou em parte. Como consequência do lançamento, nasce a favor da Fazenda Pública o direito subjetivo de cobrar coativamente a prestação impositiva pecuniária devida, acrescida da sanção ou sanções legais consequentes.

O nascimento de uma obrigação exige um credor dotado dos poderes necessários para fazer valer o seu direito, considerando-se que esses poderes estão compreendidos no direito subjetivo de crédito. O poder da Fazenda Pública, antes do lançamento, carece de instrumentos legais para opor-se ao credor, no sentido de cobrar judicialmente o seu crédito. Somente após o lançamento é que a Fazenda Pública pode acionar os instrumentos necessários para cobrar do credor a prestação inadimplente. Portanto, é com o lançamento que surge a obrigação tributária, verdadeira e própria, quando, ao direito subjetivo do credor, se conecta a obrigação do devedor, no sentido de satisfazer as legítimas pretensões do credor à prestação pecuniária que constitui o seu objeto.

5.2 A legislação tributária aplicável ao imposto sobre produtos industrializados determina, com absoluta clareza, que compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto na nota fiscal ou em outros documentos que menciona.

O Código Tributário Nacional, na lição dos seus comentadores mais autorizados, prevê três modalidades de lançamento, que a doutrina jurídica tributária denomina de lançamento por declaração ou misto, lançamento de ofício e lançamento homologatório. Para o Código Tributário Nacional, o lançamento é um ato obrigatório e vinculado, sendo privativo da autoridade administrativa. Em consequência, o auto-lançamento não teve acolhida na Lei

Complementar.

Portanto, não é a atividade praticada pelo contribuinte do imposto sobre produtos industrializados e determinada na legislação tributária específica, tendente ao pagamento do imposto, que constitui o lançamento verdadeiro e próprio previsto na Lei Complementar, mas sim os atos preparatórios do lançamento propriamente dito que será praticado pela autoridade administrativa na época oportuna.

5.3 Do fato gerador do imposto sobre produtos industrializados surge uma série de deveres tributários conexos ao dever de pagar o imposto.

O contribuinte do imposto sobre produtos industrializados tem o dever de apresentar, nos períodos determinados pelo regulamento, uma "declaração", na qual dá ciência à autoridade administrativa tributária do valor do imposto a pagar. Essa "declaração" está incindivelmente ligada ao dever de pagar espontaneamente a prestação pecuniária exigida pelo ordenamento jurídico / tributário, no valor e na forma expressamente nele indicados, sendo que a falta da sua apresentação, ou a sua apresentação infiel, constitui hipótese tipificante do descumprimento do dever de pagar o imposto. A conexão entre o dever de declarar e o de pagar visa o controle do seu exato cumprimento.

Na hipótese da falta da apresentação da "declaração", ou a sua apresentação inexata, a Fazenda Pública não tem meio algum para impor ao contribuinte o cumprimento desse dever, salvo o poder de julgar a falta da apresentação, ou a sua apresentação inexata, como inadimplemento do dever de pagar a prestação pecuniária devida, aplicando uma sanção diferente em conteúdo e valor do dever inadimplente.

Do fato gerador do imposto sobre produtos industrializados não nasce, assim, uma obrigação tributária verdadeira e própria, mas, além de outros deveres, que podemos chamar de auxiliares, o dever de redigir e apresentar um documento - a "declaração e notificação" - e pagar espontaneamente a prestação pecuniária indicada no documento declaratório, que podemos chamar de principal; e, ao mesmo tempo, um poder de imposição da Fazenda Pública, cujo conteúdo se vincula ao comportamento do contribuinte, conforme ele cumpra ou deixe de cumprir o dever surgido com o fato gerador. Ao dever principal se juntam, no devido tempo, outros deveres do contribuinte ou de terceiros, todos com o objetivo de assegurar o cumprimento do dever principal, ou de auxiliar o poder de imposição da Fazenda Pública, seja no sentido de efetuar o lançamento do dever inadimplente, seja no controle do dever adimplente, visando comprovar o seu exato cumprimento.

O efeito jurídico do fato gerador do imposto sobre productos industrializados não é, assim, uma relação jurídica, mas duas situações jurídicas de conteúdos diferentes e não conexas, cujo desenvolvimento, necessário, cronológico e sucessivo, se dará no tempo: a primeira, caracterizada no dever de apresentar o documento declaratório e pagar a prestação pecuniária exigida pelo ordenamento jurídico tributário específico, e a segunda concretizada no poder da Fazenda Pública, cujo conteúdo e objetivo variará de acordo com o comportamento do contribuinte, conforme cumpra exatamente ou não o dever tributário. O enlace das duas situações jurídicas subjetivas de conteúdos não recíprocos é feito por um procedimento administrativo próprio, ou seja, por um conjunto de atos surgidos no tempo e ligados entre si por um fim único, regrados e vinculados, visando garantir o cumprimento da

prestação pecuniária devida pelo contribuinte.

No imposto sobre produtos industrializados, a Fazenda Pública tem o poder de aceitar e adquirir a propriedade sobre a prestação pecuniária espontaneamente declarada e paga, sem a necessidade de um prévio exame dos atos praticados pelo contribuinte. Tem, igualmente, o poder de examinar e controlar os atos praticados pelo sujeito passivo, no sentido de verificar o exato cumprimento do dever tributário, e, através de um ato próprio - o lançamento - constituir, a seu favor, um direito subjetivo de crédito com relação ao dever inadimplente, em todo ou em parte. É, assim, após o lançamento que surge a obrigação tributária verdadeira e própria, ou seja, um direito subjetivo de crédito, já agora com um conteúdo que corresponde, no sujeito passivo, a um dever de pagar que extinguirá a obrigação correlata. Se, nessa segunda fase, o obrigado não paga a obrigação tributária juridicamente constituída, cabe à Fazenda Pública, através do órgão competente, proceder à cobrança judicial da dívida, isto é, exercer, agora um direito subjetivo antes inexistente.

Finalmente, julgamos suficientemente provada a hipótese inicial. Achamos ter ficado claro que, ocorrendo o fato gerador do imposto sobre produtos industrializados, surgem imediata e necessariamente deveres tributários de natureza complexa; o não cumprimento de qualquer um desses deveres acarretará um ato de imposição da Fazenda Pública - o lançamento -, do qual surgirá uma obrigação tributária.

6. - B I B L I O G R A F I AA - LIVROS

- 1 - ALCKMIN, José Geraldo Rodrigues. Os Tributos e sua Classificação. São Paulo, Co-edição, IBDF - Resenha Tributária, 1975.
- 2 - ALEMANHA, Leis, Decretos, etc. Novo Código Tributário Alemão. Tradução Alfredo J. Schmidt. São Paulo, Forense, 1978. Original Alemão.
- 3 - ALESSI, Renato. Principi di Diritto Amministrativo. Milano, Giuffrè, 2ª ed. 1971, 2 v.
- 4 - _____ e STAMMATI, Gaetano. Istituzioni di Diritto Torino, UTET, s.d.
- 5 - ALLORIO, Enrico. Diritto Processuale Tributario. Torino, UTET, 5ª ed., 1969.
- 6 - AMATO, Angelo. Il nostro Sistema Tributario dopo la Riforma. Padova, CEDAM, 2ª ed., 1975.
- 7 - AMOROS, Narciso. Derecho Tributario. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1963.
- 8 - _____. Ley General Tributaria. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1967.

- 9 - ATALIBA, Geraldo. Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1969.
- 10 - _____. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1973.
- 11 - _____. Noções de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1964.
- 12 - _____.(Coordenador). Elementos de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978.
- 13 - AYALA, Jose Luis Peres. Derecho Tributario I. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968.
- 14 - _____. Las Ficciones en el Derecho Tributario. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970.
- 15 - BAGNOLI, Bruno. Imposizione sul Valore Aggiunto. Milano, Giuffrè, 1964.
- 16 - BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio, Forense, 1ª ed., 1970.
- 17 - _____. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio, Forense, 1977, 2. ed.

- 18 - _____. Uma Introdução à Ciência das Finanças. Rio, Forense, 11ª ed., 1976.
- 19 - BARTHOLINI, Salvatore. Il Principio di Legalità dei Tributi in Materia di Imposte. Padova, CEDAM, 1957.
- 20 - BASCIU, Antonio Ferdinando. Contributo allo Studio della Obbligazione Tributaria. Napoli, Eugenio Jovene, 1966.
- 21 - BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo, Saraiva, 1963.
- 22 - BELGRANO, G. A. Posadas. Derecho Tributario. Buenos Aires, Medina, s. d.
- 23 - BELSUNCE, Horacio A. Garcia. Estudios Financieros. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1966.
- 24 - BERLIRI, Antonio. Corso Istituzionale di Diritto Tributario. Milano, Giuffrè, 1965, 2 vs.
- 25 - _____. Principi di Diritto Tributario. Milano, Giuffrè, 1ª ed., 1957. v. II.
- 26 - _____. Principi di Diritto Tributario. Milano, Giuffrè, 1ª ed., 1964, v. III.
- 27 - _____. Principi di Diritto Tributario. Milano, Giuffrè, 2ª ed., 1967, v. I.

- 28 - _____. Principi di Diritto Tributario. Milano, Giuffrè, 2ª ed., 1972, v. II.
- 29 - BERN, Philippe. La Nature Juridique du Contentieux de l'Imposition. Paris, LGDJ, 1972.
- 30 - BIELSA; Rafael, Tratado de Derecho Administrativo. Buenos Aires. La Ley, 1966, 5. vls.
- 31 - BOBBIO, Norberto. Teoria della Norma Giuridica. Torino, G. Giappichelli, 1958.
- 32 - _____. Teoria dell'Ordinamento Giuridico. Torino, G. Giappichelli, 1960.
- 33 - _____. Teoria della Scienza Giuridica. Torino, G. Giappichelli, 1950.
- 34 - BONO, Constantino de. L'Accertamento Tributario. Milano, Giuffrè, 1967. 2 v.
- 35 - BORGES, José Souto Maior. Isenções Tributárias. São Paulo, Sugestões Literárias, 1969.
- 36 - _____. (Coordenador). Direito Tributário Moderno. / São Paulo, José Bushatsky, 1977.
- 37 - BRASIL, Leis, Decretos, etc. Decreto-lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940, in: Código Penal e Lei das Contraven-

ções Penais. São Paulo, Aurora, 4. ed. 1967. p. 23-176.

- 38 - _____. Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964. Diário Oficial, Brasília, Seção I - Parte I. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas.
- 39 - _____. Decreto-lei n. 37, de 12 de novembro de 1966 in: A Lei da Tarifa das Alfândegas e suas Alterações. (Rio). s. ed. 1968.
- 40 - _____. Decreto-lei n. 326, de 8 de maio de 1967. Diário Oficial. Brasília, 8 de maio de 1967, Seção I - Parte I, Dispõe sobre o recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados.
- 41 - _____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial, Brasília, 27 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.
- 42 - _____. Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Diário Oficial, de 7 de março de 1972, Brasília. Seção I - Parte I. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências.
- 43 - _____. Decreto n. 76.186, de 2 de setembro de 1975. São Paulo, Atlas, 1975. Aprova o regulamento para co-

brança e fiscalização do imposto sobre a renda e proven^utos de qualquer natureza.

- 44 - _____. Constituição da República Federativa do Brasil. Bauru, Editora Jalovi, 1978.
- 45 - _____. Decreto n. 83.263, de 9 de março de 1979. Diário Oficial, Brasília, 13 de março de 1979, Secção I - Parte I, Suplemento ao n. 49. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados.
- 46 - _____. Decreto-lei n. 1.680, de 28 de março de 1979 Diário Oficial, Brasília, 29 de março de 1979, Secção I - Parte I, p. 4617. Regula a declaração do imposto imposto sobre Produtos Industrializados e dá outras provi^udências.
- 47 - _____. Portaria n. 524, do Ministro da Fazenda, de 6 de junho de 1979. Diário Oficial, Brasília, 7 de junho de 1979, Secção I - Parte I, p. 8157. Dispõe sobre a declaração do imposto sobre produtos industrializados de que trata o Decreto-lei n. 1.680, de 28 de março de 1979.
- 48 - _____. Instrução Normativa, n. 35, de 6 de junho de 1979, da Secretaria da Receita Federal. Diário Oficial, Brasília, de 7 de junho de 1979, Secção I - Parte I, p. 8159-67.

- 49 - BUJANDA, Fernando Sainz de. Hacienda y Derecho. Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1967. 6 vls.
- 50 - CAETANO, Marcelo. Manual de Direito Administrativo. Rio Forense, 1976. 2 vls.
- 51 - CALVO, Rafael. La Determinazione dell'Aliquota Tributaria. Milano, Giuffrè, 1969.
- 52 - CANTO, Gilberto de Ulhôa. Temas de Direito Tributário. Rio, Edições Financeiras, s. d.
- 53 - _____. Temas de Direito Tributário. Rio, Alba, 1964
3 vs.
- 54 - CARDONA, Alejandro Ramirez. El Proceso Tributario. Bogotá Editorial Temis, 1967.
- 55 - CARVALHO, A. A. Contreiras de. Doutrina e Aplicação do Direito Tributário. Rio, Freitas Bastos, 1969.
- 56 - _____. Processo Administrativo Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, 1974.
- 57 - CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. São Paulo, LAEL, 1974.
- 58 - CAVALCANTI, Themistocles de Brandão. Teoria dos Atos Administrativos, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1973.

- 59 - _____. Tratado de Direito Administrativo. Rio, Freitas Bastos, 1968. 5 vs.
- 60 - CHAPMAN, William Leslie (Coordenador). Ensayos sobre Administración Política y Derecho Tributario. - 1. Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1968.
- 61 - _____. Ensayos sobre Administración Política y Derecho Tributario - 2. Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1970
- 62 - CLERIGO, Florencio Porpeta. Instituciones de Derecho Fiscal. Madrid, Editorial Reus, 1963. 2 vs.
- 63 - COELHO, José Washington. Código Tributário Nacional Interpretado. Rio, Edições "Correio da Manhã", 1968.
- 64 - COCIVERA, Benedetto. Principi di Diritto Tributario, Milano, Giuffè, 1961.
- 65 - COSTA, Alcides Jorge. Obrigaçao Tributária. São Paulo, IBDT - Resenha Tributária, 1975.
- 66 - COSTA, Célio Silva. Teoria e Prática do Direito Tributário Rio, Editora Rio, 1976.
- 67 - COSTA, José Manuel M. Cardoso da. Curso de Direito Fiscal. Coimbra, Almedina, 1970.
- 68 - COSTA, Ramon Valdes. Curso de Derecho Tributario. Montevideo, s. ed., 1970.

- 69 - COUTINHO, Oyapock. Processo Administrativo Fiscal. São Paulo, Resenha Tributária. 1977.
- 70 - CRETELLA, JUNIOR, José. Curso de Direito Administrativo. Rio Forense, 4. ed., 1975.
- 71 - _____. Tratado de Direito Administrativo. Rio, Forense, 1966, 1. v.
- 72 - DÓRIA, Hélio Ivo. Direito Processual Tributário. São Paulo José Bushatsky, 1963.
- 73 - _____. Da Lei Tributária no Tempo. São Paulo, 5. ed. 1968.
- 74 - DUVERGER, Maurice. Finances Publiques. Paris, Presses Universitaires, 5. ed., 1965.
- 75 - EMPOLI, D. da. Analisi Critica di Alcuni Effetti dell'Imposta Generale sulle Vendite. Milano, Giuffrè, 1966.
- 76 - FALCÃO, Amilcar de Araujo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. Rio, Edições Financeiras, 1964.
- 77 - _____. Introdução ao Direito Tributário. Rio, Edições Financeiras, 1959.
- 78 - FANTOZI, Augusto. La Solidarietà nel Diritto Tributario. Torino, UTET, 1968.

- 79 - FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, Resenha Tributária, 3. ed., 1975. 2. vls.
- 80 - _____. A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, 1970.
- 81 - _____ e Outros. Novo Processo Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, 1975.
- 82 - FAVEIRO, Vitor. A Forma Jurídica dos Fatos Tributários. Lisboa, Centro de Estudos da Direção Geral das Contribuições e Impostos, 1963.
- 83 - FIORINI, Bartolome A. Teoria Jurídica del Acto Administrativo. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1969.
- 84 - FLORENZANO, Zola. Processo Tributário. Rio, Instituto de Cultura Jurídica - Revista Fiscal, s. d.
- 85 - _____. Teoria e Prática do IPI. Rio, Instituto de Cultura Jurídica - Revista Fiscal, s. d.
- 86 - FONROUGE, C. M. Giuliani. Conceitos de Direito Tributário. Trad. Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo, LAEL, 1973. Original espanhol.
- 87 - _____. Derecho Financiero. Buenos Aires, Depalma, 1970. 2. vls.

- 88 - FORMERY, Louis. Les Impôts en France. Presses Universitaires de France, 1946. 2 vs.
- 89 - FORSTHOFF, Ernst. Tratado de Derecho Administrativo. Madrid, Instituto de Estudios Politicos, 1958.
- 90 - GAZZERRO, Filippo. La Dichiarazione Tributaria nell'Accertamento e nel Contenzioso. Milano, Giuffrè, 1969.
- 91 - GIANNINI, A. D. Istituzioni di Diritto Tributario. Milano, Giuffrè, 1968.
- 92 - GIANNINI, M. S. Corso di Diritto Amministrativo. Milano, Giuffrè, 1965.
- 93 - GIARDINA, Emilio, Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva. Milano, Giuffrè, 1961.
- 94 - GIL, Otto, e GIL, Otto Vizeu. Direito Fiscal Aplicado. Rio, Edições Financeiras, 1963.
- 95 - GOMES, Nuno Sá. As Situações Jurídicas Tributárias. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais da Direção Geral das Contribuições e Impostos, 1969.
- 96 - GOMES, Orlando. Obrigações. Rio, Forense, 2. ed., 1968.
- 97 - GOUR, Claude. Les Grandes Decisions de la Jurisprudence - Droit Fiscal. Paris, Presses Universitaires de France, 1977.

- 98 - GOUVÊA, Evaristo Paulo. Imposto sobre o Valor Agregado. São Paulo, José Bushatsky, 1976.
- 99 - GRECO, Marco Aurélio. Norma Jurídica Tributária. São Paulo, Saraiva - EDUC, 1974.
- 100 - GRILLO, Rosario. Problemi Attuali di Diritto Tributario. Milano, Giuffrè, 1952.
- 101 - GUIDI, Guido. Il Contributo di Miglioria. Padova, CEDAM, 1970.
- 102 - HENSEL, Albert. Dirito Tributario. Trad. Dino Jarach. Milano, Giuffrè, 1956. Original alemão.
- 103 - ICHIHARA, Yoshiaki. Direito Tributario. São Paulo. Atlas, 1979.
- 104 - INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO FINANCEIRO. Codificação do Direito Tributário. Rio, s. ed., 1955.
- 105 - _____. Justiça e Processo Fiscal. Rio, s. ed., 1954.
- 106 - INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO - Instituto Uruguayo de Derecho Tributario. VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Montevideo, s.ed., 1971
- 107 - JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributário. Buenos Aires, Liceo Profesional Cima. 2. ed. 1969.

- 108 - _____. El Hecho Imponible. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2. ed., 1971.
- 109 - JELINEK, G. Teoria General del Estado. Trad. Fernando de los Rios Urrati. Buenos Aires, Editorial Albatros, 1943. Original alemão.
- 110 - JUANO, Manuel de. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Rosario, Malachino, 1972. 3 vs.
- 111 - KELSEN, Hans. Teoria General del Derecho y del Estado. Trad. Eduardo Garcia Maynes. México, Universidad Nacional, 3. ed., 1969. Original inglês.
- 112 - _____. Teoria Pura do Direito. Trad. João Baptista Machado. Coimbra, Arménio Amado, Editor, Sucessor, 3.ed. 1974.
- 113 - LARRAZ, José. Metodologia Aplicativa del Derecho Tributario. Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1952.
- 114 - LEÃES, L. G. Paes de Barros. Obrigaçao Tributaria. José Bushatsky, 1971.
- 115 - LEÃO, Armando Zurita, e LIMA, Geraldo Ferreira. Imposto sobre Produtos Industrializados - Comentários. São Paulo, José Bushatsky, 1973.
- 116 - LINS, Miguel, e LOUREIRO, Célio. Teoria e Prática do Direito Tributário. Rio, Forense, 1961.

- 117 - LONGOBARDI, Cesare. La Nascita del Débito d'Imposta. Padova, CEDAM, 1965.
- 118 - MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, 1979.
- 119 - MAFFEZZONI, Federico. Il Principio di Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario. Torino, UTET, 1970.
- 120 - _____. Profili di una Teoria Giuridica Generale dell'Imposta. Milano, Giuffrè, 1969.
- 121 - _____. Il Procedimento di Imposizione nell'Imposta Generale sull'Entrata. (Pompei), Morano Editore, 1965.
- 122 - MAIA, J. Mota. Novo Sistema Tributário Nacional. Rio, Mabri 2. ed., 1969.
- 123 - MANGIONE, Giovane. L'Atto d'Accertamento Tributario nel Diritto Penale. Padova, CEDAM, 1970.
- 124 - MARIANO, Francisco das Chagas. A Fiscalização na Empresa. Fortaleza, s. ed., 1977.
- 125 - MARTINEZ, Pedro Soares. Elementos para um Curso de Direito Fiscal. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais da Direção Geral das Contribuições e Impostos, 1971.
- 126 - _____. A Obrigação Tributária. Lisboa, Centro de Es-

tudos Fiscais da Direção Geral das Contribuições e Impostos, 1963.

- 127 - MARTINS, Cláudio. Normas Gerais de Direito Tributário. Rio, Forense, 2. ed., 1969.
- 128 - MARTINS, Ives-Gandra da Silva. Apropriação Indébita no Direito Tributário. São Paulo, José Bushatsky, 1975.
- 129 - _____. (Coordenador). Caderno de Pesquisas Tributárias Nº 1 - Decadência e Prescrição. São Paulo, Centro de Estudos de Extensão Universitária - Resenha Tributária, 1976. 2 vls.
- 130 - _____. Caderno de Pesquisas Nº 3 - O Fato Gerador do ICM. São Paulo, Centro de Estudos de Extensão Universitária - Resenha Tributária, 1978.
- 131 - _____. Caderno de Pesquisas Tributárias Nº 4 - Sanções Tributárias. São Paulo, Centro de Estudos de Extensão Universitária - Resenha Tributária, 1979.
- 132 - MEDEIROS, Aury Felix de. Direito e Processo Tributário Judicial. São Paulo, Vellenich, s. d.
- 133 - MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1966.
- 134 - MEGRET, Jean. Précis de Droit Fiscal. Paris, Editions du Prétoire, 1949.

- 135 - MELO, Ari Kardec de. Autonomia do Direito Tributário. Florianópolis, 3. ed., 1964.
- 136 - _____. Salário - Educação. São Paulo, UDESC, Resenha Tributária, 1976.
- 137 - MELO, Roque Gadelha de. Teoria e Prática do Processo Fiscal. Salvador, Progresso, 2. ed., 1957.
- 138 - MELO, Osvaldo Aranha Bandeira de. Princípios Gerais de Direito Administrativo. Rio, Forense, 1969. 1.v.
- 139 - MERKL, Adolfo. Teoria General del Derecho Administrativo. México, Editora Nacional, s. d.
- 140 - MICHELI, Gian Antonio. Curso de Diritto Tributario. Torino, UTET, 1972.
- 141 - _____. Lineamenti della Riforma Tributaria. Torino, UTET, 1972.
- 142 - MINGUZZI, Rubens B. (Organizador). Prazos no Direito Tributário em Área Federal. São Paulo, Resenha Tributária, 1978.
- 143 - MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição de 1967 com Emenda Nº 1 de 1969. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1973. 6 vls.

- 144 - MONDINI, Francesco. La Ingiunzione Fiscale. Padova, CEDAM, 1970.
- 145 - MORAES, Bernardo Ribeiro de. Sistema Tributário na Constituição de 1969. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1973.
- 146 - MORAES, Celso Botelho de. Comentários sobre o Regulamento do IPI. São Paulo, Resenha Tributária, 1973.
- 147 - MORETTI, Gian Carlo. La Motivazione nell'Accertamento Tributario. Padova, CEDAM, 1969.
- 148 - MUTUALIDAD BENEFICA DEL CUERPO DE INSPECTORES TECNICOS FISCALES. XII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, (1969).
- 149 - _____. XVI Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid, Editorial de Derecho Financiero (1969).
- 150 - NOCITI, Giovanni. Patologie nel Campo Tributario. Napoli, Eugenio Jovene, 1968.
- 151 - NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. São Paulo, IBDT, 1976.
- 152 - _____. Direito Financeiro - Curso de Direito Tributário. São Paulo, José Bushatsky, 2. ed., 1969.
- 153 - _____. Direito Tributário Comparado. São Paulo, Saraiva, 1971.

- 154 - _____. O Estudo Teórico e Prático do Direito Tributário. São Paulo, IBDT - Resenha Tributária, 1975.
- 155 - _____. Teoria do Lançamento Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, 1965.
- 156 - _____. (Direção e Colaboração). Direito Tributário - 1ª Coletânea. São Paulo, José Bushatsky, 1969.
- 157 - _____. (Direção e Colaboração). Direito Tributário - 2ª Coletânea. São Paulo, José Bushatsky, 1971.
- 158 - _____. (Direção e Colaboração). Direito Tributário - 3ª Coletânea. São Paulo, José Bushatsky, 1971.
- 159 - _____. (Direção e Colaboração). Direito Tributário - 4ª Coletânea. São Paulo, José Bushatsky, 1971.
- 160 - _____. (Direção e Colaboração). Direito Tributário - 5ª Coletânea. São Paulo, José Bushatsky, 1973.
- 161 - _____. (Direção e Colaboração). Estudos Tributários. São Paulo, Resenha Tributária, 1974.
- 162 - _____ e NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. Direito Tributário Aplicado e Comparado. Rio, Forense, 2. ed., 1977
2 vs.
- 163 - _____ e _____. Teoria e Prática de Direito

Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, 1975.

- 164 - OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Curso Expositivo de Direito Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- 165 - OLIVEIRA, Osvaldo Tancredo. I.P.I. - Normas Gerais. (Rio), s. ed., s. d.
- 166 - OTERO, Juan. Derecho Impositivo. Madrid, Ediciones Literoy 1970.
- 167 - PACHECO, J. E. de Carvalho. Jurisprudência Brasileira - Impostos e Taxas. Curitiba, Juruá, 1978.
- 168 - PACHECO, José da Silva. Tratado das Execuções - Execução Fiscal. Rio Borsoi, 1967.
- 169 - PACIULI, José. Direito Financeiro. São Paulo, José Bushatsky, 3. ed., 1977.
- 170 - PARLATO, Andrea. Il Responsabile d'Imposta. Milano, Giuffrè 1963.
- 171 - _____. Il Sostituto d'Imposta. Padova, CEDAM, 1969.
- 172 - PEDONE, Antonio. Il Sistema Tributario e la Concentrazione Industriale. Milano, Giuffrè, 1962.
- 173 - PELLINGRA, Giuseppe. L'Imposizione Tributaria. Milano, Giuffrè, 1974. 3 vs.

- 174 - PEREZ, Adolfo Carretero. Derecho Financiero. Madrid, 1968.
- 175 - PONTES, Valmir. A Defesa do Contribuinte no Processo Executivo Fiscal. Rio, Borsoi, 1962.
- 176 - RÉGNIER, João Roberto Santos. A Norma de Isenção Tributária. São Paulo, Resenha Tributária, 1975.
- 177 - RIVERO, Jean. Droit Administratif. Paris, Dalloz, 1965.
- 178 - RODRIGUES, Ulysses Renato Pereira. Uma Introdução ao Direito Tributário. Bauru, Jalovi, 1979.
- 179 - ROSA, Salvatore la. Eguaglianza Tributaria ed Esenzione Fiscali. Milano, Giuffrè, 1968.
- 180 - ROSSI, Angelo Rafael. Crime de Sonegação Fiscal. São Paulo, Editora Jurídica e Universitária, 1967.
- 181 - ROTONDI, Aster. Appunti sull'Obbligazione Tributaria. Padova, CEDAM, 1950.
- 182 - _____. Introduzione alla Tecnica Tributaria. Padova, CEDAM, 1957.
- 183 - ROUBIER, Paul. Droits Subjectifs et Situations Juridiques. Paris, Dalloz, 1963.
- 184 - RUSSO, Pasquale. Diritto e Processo nella Teoria dell'Obbligazione Tributaria. Milano, Giuffrè, 1969.

- 185 - SALERNI, Achille. Saggi di Diritto Finanziario e di Diritto Tributario. Milano, Giuffrè, 1954.
- 186 - SANTAMARIA, Baldassarre. Le Ispezioni Tributarie. Milano, Giuffrè, 1977.
- 187 - SANDULLI, Aldo M. Manuale di Diritto Amministrativo. Napoli, Eugenio Jovene, 12. ed., 1974.
- 188 - SANTOS, Manoel Lourenço dos. Direito Tributário. São Paulo, Sugestões Literárias, 1ª ed., 1967.
- 189 - SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga, e Outros. Decadência e Prescrição. São Paulo, Resenha Tributária, 1976. 2 vls.
- 190 - SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. São Paulo, Resenha Tributária, edição póstuma, 1975.
- 191 - _____ e Outros. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo, EDUC - Revista dos Tribunais, 1975.
- 192 - _____ e Outros. Questões Tributárias. São Paulo, - EDUC - Resenha Tributária, 1975.
- 193 - SOUZA, Hamilton Dias de, e Outros (Coordenadores). Comentários ao Código Tributário Nacional - 4ª vol. São Paulo, Resenha Tributária, IBET, 1978.
- 194 - _____. Direito Tributário 2. José Bushatsky, 1972.

- 195 - _____. Direito Tributário 3. São Paulo, José Bushatsky, 1974.
- 196 - _____. Direito Tributário 4. São Paulo, José Bushatsky, 1976.
- 197 - _____. Direito Tributário 5. São Paulo, José Bushatsky, 1977.
- 198 - STASSINOPOULOS, Michel. Traité des Actes Administratifs. Paris, L.G.D.J., 1973.
- 199 - SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Responsabilidade Tributária. São Paulo, Resenha Tributária, 1978.
- 200 - TEIXEIRA, Antonio Braz. Questões de Direito Fiscal. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, 1969.
- 201 - TENÓRIO, Igor. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. Rio, MABRI, 1970.
- 202 - _____. Direito Penal Tributário. São Paulo, José Bushatsky, 1973.
- 203 - TIMM, Humberto Bruno. O Processo Administrativo Fiscal Interpretado. São Paulo, Resenha Tributária, 1972.
- 204 - TRIBEL, J. P. Montero. Direito Tributário Moderno - Tomo I

Montevideo. Fundação de Cultura Universitária, 1977.

- 205 - TROTABAS, Louis, e COTTERET, Jean-Marie. Droit Fiscal. Paris, Dalloz, 3. ed., 1977.
- 206 - _____. Finances Publiques. Paris, Dalloz, 1967.
- 207 - VANONI, Ezio. Opere Giuridiche. Milano, Giuffrè, 1962. 2vls.
- 208 - VASCONCELOS, Arnaldo. Teoria da Norma Jurídica. Rio, Forense, 1978.
- 209 - VERNENGO, Roberto José. Curso de Teoria General del Derecho. Buenos Aires, Cooperadora de Derecho Y Ciencias Sociales, 1976.
- 210 - WALD, Arnaldo. Curso de Direito Civil Brasileiro - Obrigações e Contratos. São Paulo, Sugestões Literárias, 2 ed. 1969.
- 211 - WALINE, Marcel, e LAFERRIÈRE, Julien. Traité Élémentaire de Science et de Législation Financières. Paris, L.G.D.J., 1952.
- 212 - XAVIER, Alberto Pinheiro. Conceito e Natureza do Acto Tributário. Coimbra, Livraria Almedina, 1972.
- 213 - _____. Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, Resenha Tributária, 1977.

214 - ZANOBINI, Guido. Corso di Diritto Amministrativo. Milano ,
Giuffrè, 8. ed., 1958. 7 vls.

B - REVISTAS

- 1 - FINANÇAS PÚBLICAS. Rio, Ministério da Fazenda/Secretaria Geral.
- 2 - REVISTA DE DERECHO FINANCIERO Y DE HACIENDA PUBLICA. Madrid, Editorial de Derecho Financiero.
- 3 - REVISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO. Rio. Fundação Getúlio Vargas.
- 4 - REVISTA DE DIREITO PÚBLICO. São Paulo, Revista dos Tribunais.
- 5 - REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. São Paulo, Resenha Tributária.
- 6 - REVISTA FISCAL E DE LEGISLAÇÃO DE FAZENDA. Rio, APEC. Editora.
- 7 - REVUE DE SCIENCE FINACIÈRE. Paris, L.J.D.J.
- 8 - RIVISTA DI DIRITTO FINANZIARIO E SCIENZA DELLE FINANZE . Milano, Giuffrè.
- 9 - REVISTA INTERNAZIONALE DI FILOSOFIA DEL DIRITTO. Milano, Giuffrè.